

L'approvisionnement comme objet de l'„Internal Control“

THÈSE

présentée à la Fakulté de droit et des sciences économiques
pour obtenir le grade de docteur ès sciences économiques

par

HANS-JURGEN HANNIG

1970



Digitized by the Internet Archive
in 2026

L'approvisionnement comme objet de l'„Internal Control“

THÈSE

présentée à la Fakulté de droit et des sciences économiques
pour obtenir le grade de docteur ès sciences économiques

par

HANS-JURGEN HANNIG



Sommaire

1	I n t r o d u c t i o n	page 1
2	A p p r o v i s i o n n e m e n t - n o t i o n e t f o n c t i o n s	4
21	Le rôle de l'approvisionnement dans l'entreprise	7
22	Les éléments du service d'approvisionnement	9
221	Le planning d'approvisionnement	9
222	La gestion des stocks	11
223	L'achat	12
224	Le contrôle des arrivages	13
23	Le personnel du service d'approvisionnement	15
24	L'objet de l'approvisionnement	17
241	Les investissements	17
242	Les autres produits et services	18
25	Les fonctions voisines de l'approvisionnement	20
3	I n t e r n a l C o n t r o l - n o t i o n e t f o n c t i o n s	20
31	Internal Administrative Control	24
32	Internal Accounting Control	25
33	Internal Check - Internal Audit	26
34	L'impératif de l'organisation de l'approvisionnement selon les exigences de l'Internal Control	29
35	La taille de l'entreprise et l'Internal Control	32

4	Les instruments de l'Internal Control dans le service d'approvisionnement	page 33
41	L'organisation des fonctions voisines	34
411	La fabrication	34
412	L'entrée du courrier	36
413	La comptabilité et le département des finances	38
42	Les documents à contrôler	39
43	L'organigramme	48
44	Le plan comptable	53
45	Les directives et avis	55
46	La codification	56
47	La normalisation des documents	64
48	La comptabilisation	67
49	Le département de vérification des factures	69
5	Le fonctionnement de l'Internal Control et l'approvisionnement	72
51	Les services d'approvisionnement	76
511	Le planning	76
512	La gestion des stocks	79
5121	La formule d'approvisionnement	84
5122	Le stock minimum	87
513	L'achat	88
514	Réception, contrôle et distribution	94

52	L'acheminement des documents	page 102
53	Le département de vérification des factures et le service d'approvisionnement	108
531	L'objet de la vérification des factures	109
532	L'étendue de la vérification des factures	109
533	Le déroulement du contrôle	112
5331	Les contrôles internes administratifs et comp- tables	113
5332	La vérification interne et la révision interne	126
54	L'introduction des ordinateurs	136
541	Le budget d'approvisionnement	138
542	L'engagement provisoire	139
543	La vérification des factures	140
5431	Le système de "valorisation des bons d'entrée"	140
5432	Les contrôles à effectuer	143
5433	Les avantages et les désavantages de ce système	144
6	C o n c l u s i o n	147
	L i t t é r a t u r e	149
	B i b l i o g r a p h i e	152
	C u r r i c u l u m v i t a e	156

1 I n t r o d u c t i o n

Dans une économie de libre concurrence, la conception principale de l'entreprise réside dans le principe de la réalisation d'une rentabilité maximale à long terme.

Afin de pouvoir atteindre cet objectif, il faut harmoniser l'activité des quatre fonctions de l'entreprise d'une manière optimale. De plus, l'organisation rationnelle de ces fonctions - approvisionnement, fabrication, distribution et administration - doit être conforme à ce but.

Dans beaucoup d'entreprises, le rendement du secteur de l'approvisionnement ne constitue qu'un souci secondaire, surtout en période de haute conjoncture. Il est négligé si on le compare aux secteurs de la fabrication et de la distribution. C'est seulement en période de basse conjoncture que l'on s'aperçoit que le résultat de l'entreprise est simultanément influencé par toutes les fonctions. C'est alors qu'on commence, mais souvent trop tard, à s'occuper aussi du secteur de l'approvisionnement.

D'une part, il est évident que l'efficacité et la sécurité de l'approvisionnement augmentent avec le nombre de contrôles et de plannings effectués. D'autre part, il faut admettre que ces mesures sont très coûteuses et agissent également dans le sens inverse du but visé. Pour aboutir à une organisation optimale il faut trouver un équilibre entre approvisionnement libre et approvisionnement contrôlé.

Les recherches des experts comptables américains sur l'étendue des vérifications des positions du bilan et du compte de pertes et profits ont démontré qu'il existe des contrôles automatiques dans l'entreprise qui permettent de négli-

ger les valeurs déjà contrôlées et de mettre l'accent du contrôle sur d'autres postes.

En déplaçant l'objet de l'étude, le contrôle sera rendu beaucoup plus efficace sans que les frais en soient augmentés d'une part et il sera moins ressenti par le personnel qui y est soumis d'autre part.

La connaissance de ce fait a incité d'autres auteurs à élargir le champ d'application de ce contrôle automatique peu coûteux. Les résultats de ces efforts sont collationnés dans "Montgomery's Auditing."¹⁾

Les auteurs allemands ont profité des recherches entreprises et ont eux-mêmes contribué d'une manière appréciable à l'étude de ce problème.²⁾

On peut signaler que les auteurs français ont également effectué des recherches dans ce sens ces derniers temps.³⁾

La nécessité de surveiller l'activité de l'approvisionnement et en particulier celle de l'achat n'est contestée par aucun auteur. Comme l'Internal Control présente à la fois l'avantage d'être un instrument peu coûteux et efficace, il devrait être appliqué aussi dans les autres secteurs de l'approvisionnement.

L'analyse étudiera surtout le cadre général de l'organisation du service d'approvisionnement. Il ne peut être question d'entrer toujours dans les détails en ce qui concerne les différentes opérations des secteurs de l'approvisionnement. L'analyse s'efforce plutôt de donner une vue d'ensemble de ce qui est commun pour tous les secteurs, étant donné que ces éléments poursuivent le même but: l'approvisionnement économique. Son organisation s'inspire des

principes de l'Internal Control.

Si cet exposé entre dans les détails, en particulier, en ce qui concerne le maniement des documents, c'est pour faire face aux besoins de la pratique. Ainsi cette étude revêt en même temps un caractère théorique et pratique.

Le terme d'organisation doit être compris dans un sens étroit. Ainsi L.Urwick définit l'organisation comme "la détermination des activités nécessaires à la réalisation d'un objectif et d'un plan et leurs classements en groupes qui pourront être assignés à des individus."⁴⁾

Le concept de l'Internal Control sur le plan de l'approvisionnement implique à la fois l'organisation, la surveillance des transactions actuelles et le contrôle du passé.

L'organisation selon les principes de l'Internal Control est d'autant plus indiquée que le volume des biens ou des services à se procurer s'accroît.

D'autre part, le volume du contrôle à effectuer est fonction du genre d'activité de l'entreprise. Il est évident que les mesures de sécurité dans une entreprise utilisant une grande diversité de produits diffèrent de celles rencontrées dans une entreprise dont la gamme de matières est extrêmement réduite.

Le développement des machines électroniques permet l'introduction de nouveaux procédés pour traiter les documents. Cette étude montrera que ce système est préférable dans certains cas.

2 Approvisionnement - notion et fonctions

Pour éviter des malentendus, il est indispensable de formuler dès le début la définition des termes et les objectifs à atteindre.

Aussi bien en théorie qu'en pratique le terme d'approvisionnement manque de précision. Pour cette raison il faut déterminer les limites de cette notion.

Dans une optique globale, l'approvisionnement se présente comme la fonction inverse de la distribution.¹⁾

Pour déterminer la structure générale d'une entreprise une telle définition pourrait suffire. Par contre, pour une organisation rationnelle de ce secteur, il faut connaître ses caractéristiques en détail.

Une autre version définit l'approvisionnement comme un phénomène interne à l'entreprise préoccupée essentiellement de répondre aux besoins des services utilisateurs. Elle engloberait les matières premières et produits mi-ouvrés que l'intégration verticale peut procurer.

Toujours d'après le même auteur la notion d'achat serait plus restreinte et viserait à une opération onéreuse faite à l'extérieur.²⁾

En effet, le terme "achat" désigne l'acte commercial qui comprend le choix du fournisseur, la négociation du prix et des autres conditions de la transaction et la surveillance de la commande jusqu'à la livraison.³⁾

Ces réflexions nous amènent à définir la notion d'approvi-

sionnement telle qu'elle peut être utile pour représenter l'objet sur lequel s'applique l'Internal Control:

l'approvisionnement est une unité fonctionnelle constituant le plan, la réalisation et le contrôle de l'acquisition de matières et de services dont l'étendue englobe les services suivants:
le planning d'approvisionnement, la gestion des stocks, l'achat et le contrôle des arrivages.

La fonction de l'approvisionnement s'explique d'elle-même:

procurer dans les délais demandés
la quantité appropriée
d'un certain produit ou service d'une qualité spécifiée
au prix le plus avantageux.

Sous un autre aspect cette activité peut être divisée en trois sous-fonctions:

- dresser un plan
- réaliser le plan
- contrôler l'exécution du plan.

En outre, les quatre services d'approvisionnement, le planning d'approvisionnement, la gestion des stocks, l'achat et le contrôle des arrivages présentent chacun ses tâches particulières dont l'ensemble reflète la fonction unique de l'entité, c'est-à-dire de l'approvisionnement, déterminée plus haut.

La littérature allemande et anglo-saxonne emploie deux termes correspondants: "Beschaffung", "Einkauf", et "Procurements", "Purchasing", qui se traduisent respectivement par "approvisionnement", "achat".

Les termes français sont d'ailleurs préconisés officieusement par la Compagnie des Chefs d'Approvisionnement. Il convient d'insister sur cette distinction de vocabulaire, car en pratique, les termes ont souvent une signification incertaine.

L'approvisionnement est un département qui n'est pas autonome mais dépend d'une part de la trésorerie, d'autre part de la fabrication et enfin des prévisions de vente.

Son champ d'activité se trouve à la fois à l'intérieur et à l'extérieur de l'entreprise.

L'approvisionnement poursuit 6 buts:

- " - détermination des besoins en quantité et en qualité en partant de l'état des stocks
- documentation sur les produits utilisables et leurs fournisseurs
- prospection auprès des fournisseurs
- achats et relances
- contrôle des arrivages et réception provoquant paiement par le Service de Comptabilité en général
- gestion des stocks." 4)

Pour procéder à une analyse selon les principes de l'Internal Control ce catalogue des fonctions du service d'approvisionnement doit être précisé.

Le rôle de l'approvisionnement dans l'entreprise

Il y a peu de temps encore l'approvisionnement utilisé comme terme synonyme de l'achat était considéré comme le bras prolongé de la fabrication. L'approvisionnement était traité avec une négligence qui résultait d'une fausse interprétation de sa portée sur la rentabilité de l'entreprise.

Plus tard, après que l'approvisionnement ait été séparé de la fabrication, la reconnaissance des avantages de la division du travail et la taille croissante des entreprises exigèrent une subdivision de l'approvisionnement.

L'autonomie atteinte par le nouveau service s'effectuait surtout dans le domaine de l'achat qui dominait bientôt les autres secteurs y compris l'activité de la vérification des factures. Ainsi le centre des contrôles, soit le département de vérification des factures, dépendait directement du chef d'achat.

Cependant, les auteurs modernes ont reconnu l'efficacité d'un tel centre indépendant¹⁾ en soulignant le principe selon lequel on ne peut pas se contrôler soi-même.

Ainsi Montgomery's Auditing²⁾ pose la question suivante pour constater l'efficacité de l'Internal Control dans ce département: la comparaison des factures avec les copies des commandes et les documents de l'arrivée des marchandises est-elle effectuée par des personnes qui exercent simultanément des fonctions de l'achat ou de réception des livraisons? Une réponse positive démontre une faiblesse d'organisation.

En effet, cette faiblesse d'organisation est constatée dans

la plupart des entreprises de toutes les grandeurs.

Un des buts principaux de cette analyse est de définir l'approvisionnement industriel comme une fonction essentielle et majeure à l'échelon de la haute direction. Bien que certains dirigeants, soucieux du progrès, aient organisé l'approvisionnement comme une fonction séparée et distincte, confiée à un haut responsable, il existe encore beaucoup de confusion, tant dans la façon de le réaliser que dans celle de le concevoir.

Parmi les nombreuses raisons de considérer l'approvisionnement comme une grande fonction, au même titre que le commercial-vente, la production et la conception, les raisons suivantes semblent être fondamentales:

1. Le discernement dans les dépenses est extrêmement important tant pour le bien-être de l'individu que pour le bon fonctionnement de l'entreprise
2. Dans beaucoup d'entreprises achats de matières et de services constituent la majeure partie des dépenses.
3. Les investissements dans les stocks de matières premières, pièces et fournitures sont substantiels dans de nombreuses compagnies et la gestion efficace de tels stocks peut contribuer de façon marquante à la réalisation des bénéfices.
4. Les informations et documentations transmises par les représentants de même que celles qui pénètrent directement au service d'achat par le courrier apportent des éléments sur de nouveaux produits et sur des méthodes nouvelles ou inédites destinées à remplacer les procédés traditionnels. Les liaisons avec d'autres fonctions comme l'engineering, la production, la vente et la diffusion des ren-

seignements obtenus fournissent un moyen de tenir l'entreprise entière au courant du progrès. Lors d'une période d'évolution rapide et de développement des techniques l'importance de la tenue à jour de cette documentation extérieure doit être fortement soulignée.³⁾

22 Les éléments du service d'approvisionnement

221 Le planning d'approvisionnement

Le planning est l'anticipation de l'exécution.

Selon G.Piron le planning doit s'étendre à l'ensemble des opérations qui se placent entre le moment où l'usine reçoit une commande et le moment où elle livre l'objet terminé.¹⁾

D'après Urwick le planning est un processus intellectuel qui conduit à agir suivant un ordre déterminé, à se laisser guider par l'expérience plutôt que par l'intuition.²⁾

Ces deux définitions ne permettent pas de déceler les buts du planning d'approvisionnement et son organisation.

Le planning peut être organisé soit d'une manière centralisée englobant les trois parties du planning, celle pour la vente, celle pour la fabrication et celle pour l'approvisionnement dans un service autonome soumis directement à la responsabilité de la direction, soit d'une manière décentralisée par annexion des différentes parties-fonctions à leurs secteurs principaux.

Dans cette étude nous avons opté pour la deuxième solution: le secteur du planning qui vise à l'acquisition fait partie du service d'approvisionnement. La décision en faveur de la décentralisation du planning a été prise pour maintenir la responsabilité des trois fonctions principales. Nous sommes cependant conscients du fait que dans la pratique, la décentralisation due à une tendance à créer toujours de nouveaux services est souvent la source de désorganisation.

Le planning d'approvisionnement doit satisfaire les trois objectifs suivants:

- détermination de la nature des biens et des services à approvisionner
- spécification de leur quantité
- prévision quant aux délais d'approvisionnement.

Le planning d'approvisionnement entretient des relations avec d'autres secteurs. Le budget de la trésorerie lui indique dans quelle mesure des engagements financiers sont possibles, la prévision de vente constitue la base pour la détermination des quantités et la gestion des stocks se réfère au document du département de planning, la requisition d'approvisionnement, pour déterminer ses propres besoins sur la base de cette formule.

Cette remarque n'est valable que pour les biens à se procurer. Comme les services ne sont pas stockables, la détermination de leur volume est décidée exclusivement par le planning.

Notons encore que le planning d'approvisionnement dans l'entreprise industrielle dépend largement du mode de fabrication. Il diffère suivant que l'on produit en masse, en série, ou en pièces uniques.

La gestion des stocks

La gestion des stocks demande beaucoup d'expérience et de circonspection. En effet, il s'agit d'un service qui s'efforce de réconcilier deux antagonismes: d'une part d'assurer la marche régulière de la fabrication ou de la vente et d'autre part de réduire les frais de stockage au minimum.

Les 3 tâches de la gestion des stocks sont les suivantes:

- assurer le plus économiquement l'approvisionnement des différents secteurs dans les délais prescrits,
- recevoir, magasiner, soigner et sortir les biens d'une façon rationnelle,
- passer les écritures appropriées quant à la quantité et au prix pour les fluctuations.¹⁾

Vue sous cet aspect, la gestion des stocks occupe une position-clé en ce qui concerne la plupart des décisions optimales du service d'approvisionnement qui résultent du, ou déterminent le volume des stocks. Entre autres, elle dépend des prévisions de fabrication ou du programme d'approvisionnement.

La gestion des stocks collabore dans le domaine d'approvisionnement avec le département de planning et avec le service d'achat. C'est sur la base de la réquisition d'approvisionnement qu'elle établit la demande d'achat en prenant en considération le volume de son stock et les commandes en cours.

Ceci ne présente aucune difficulté au cas où la gestion des stocks dispose d'un inventaire permanent. Si cela n'était

pas le cas, les employés devraient chaque fois avoir recours à un inventaire physique des biens en stock. Il est clair que ce procédé est coûteux et pénible.

La demande d'achat ressemble plus à la commande lancée au fournisseur que la réquisition d'approvisionnement qui représente un stade antérieur.

223 L'achat

L'achat est la section de l'approvisionnement qui se préoccupe de l'entretien des relations avec les fournisseurs. L'achat est le réalisateur de la demande d'achat ou de la commande interne qui lui parvient de la gestion des stocks.

Selon les directives fixées par la direction d'approvisionnement l'achat devrait disposer d'une certaine marge d'autonomie en ce qui concerne l'exécution des commandes. Cette marge d'indépendance englobe:

- la détermination de la quantité du produit ou du service à acquérir
- les délais de livraison
- les prix
- le choix du fournisseur.

L'achat est tenu de procurer une qualité demandée par les services techniques. La marge d'autonomie de l'achat ne comprend que la liberté de choisir parmi des produits pareils celui qui lui semble le plus avantageux, tout en respectant le principe selon lequel les caractéristiques des biens doivent correspondre à celles qui étaient demandées.

L'objet principal de la négociation et du marchandage est le prix. D'après Campion l'art du marchandage consiste pour l'acheteur à tenir secrète la limite maxima qu'il ne peut dépasser et à deviner la limite minima au-dessous de laquelle le vendeur ne descendra pas.¹⁾ Ici l'acheteur dispose de certaines libertés de dépasser la quantité demandée en fonction d'un prix unitaire baissant pour autant que la baisse soit intéressante. Toutefois, la continuité des besoins de ce produit doit être assurée.

224

Le contrôle des arrivages

"Le contrôle constitue l'un des postes les plus importants dans l'entreprise moderne. Les méthodes de fabrication à la chaîne exigent une parfaite interchangeabilité entre les innombrables pièces d'un même type journellement produites. Un tel résultat ne peut être atteint que si les spécifications imposées se trouvent rigoureusement respectées."¹⁾

Cette constatation vaut aussi bien pour les produits finis que pour les biens à acquérir.

Le département de contrôle des arrivages est justifié par la nécessité d'assurer la qualité contractuelle des biens et services approvisionnés.

Le fait que ces contrôles chargent le prix de revient des produits à fabriquer ou à vendre oblige à réduire au strict minimum le volume des contrôles effectués.

C'est grâce à l'application du contrôle statistique que le volume des travaux peut être restreint pour certains produits et, par conséquent, élargi pour d'autres, ce qui

rend le contrôle des arrivages plus efficace sans en augmenter les frais.

Cependant, le contrôle complet ne peut pas être supprimé pour certaines matières et fournitures.

Ainsi les petites tolérances dans la fabrication des éléments des roulements à billes miniatures exigent un contrôle à 100 % et une classification de ces objets pour satisfaire les besoins particuliers du produit d'extrême précision dans lequel ils seront incorporés.

D'autre part, le contrôle complet ne peut pas être effectué dans tous les cas où il amène à la consommation du produit (contrôle chimique ou physique).

Le contrôle statistique des dimensions du produit se bornera à un prélèvement par échantillons, si les frais de rejet du produit fini sont moins élevés que le contrôle complet.

En outre, le contrôle des arrivages peut souvent être supprimé, étant donné que la première opération effectuée coïncide avec le contrôle.

Au fond, le contrôle des arrivages est une assurance interne d'une part contre des livraisons d'une qualité inférieure à celle du contrat d'achat, et d'autre part contre les déchets en cours de fabrication provoqués par ces livraisons. L'inconvénient des primes à payer, sous forme de salaires etc., est considéré comme moindre.

Le personnel du service d'approvisionnement

Une deuxième nécessité de base, ce sont les exigences concernant le nombre, la formation et le caractère du personnel.

Le nombre de personnes dépend du volume des travaux et de la rapidité avec laquelle l'employé effectue les actes nécessaires. Par contre, la formation et le caractère déterminent la position de la personne en question dans le service.

Il est évident que ces caractéristiques varient selon le champ d'application. Elles ne sont pas les mêmes pour le service d'approvisionnement et pour les départements voisins. Il en est de même pour les différents secteurs de l'approvisionnement.

En effet, le personnel de planning doit exécuter des tâches nettement distinctes de celles du responsable de l'administration des stocks et, par conséquent, il doit avoir une formation et un caractère différent.

On demande d'un employé de planning des connaissances approfondies de la fabrication et des matières et services utilisés, car l'ommission d'un matériel dans le plan d'approvisionnement peut causer une rupture de fabrication. En plus, il devrait avoir le sens des chiffres. Il devrait suivre minutieusement les directives pour l'établissement des demandes d'achat. Pour la codification des requisitions d'achat l'interprétation du plan comptable est indispensable.

Les mêmes qualités seront exigées du magasinier. On lui demandera en plus de l'exactitude une sincérité absolue. Ses

connaissances doivent se baser sur une longue expérience dans ce même département pour connaître les matériaux et les installations. Quelques notions de comptabilité et une certaine connaissance du plan comptable sont également indispensables.

L'acheteur devrait disposer surtout d'aptitudes commerciales. Il devrait maîtriser l'art du marchandage et de la négociation. La connaissance du marché de l'approvisionnement et de la qualité des produits est absolument nécessaire. Certaines connaissances administratives doivent être présentes aussi. Au point de vue du caractère, on demande l'honnêteté et la facilité à établir des contacts humains. La fortune de l'entreprise est dangereusement mise en jeu si l'on renonce à exiger ces qualités de caractère dans le secteur d'achat. Cette étude se bornera à énumérer ces quelques points caractéristiques quant à la formation et à la personnalité des acheteurs. Pour une information complète sur ce point nous recommandons le livre de R.Bucka.¹⁾

Les mêmes qualités que nous avons déjà énumérées pour le magasinier sont indispensables dans le département de réception et de contrôle des arrivages, surtout si le premier contrôle n'est pas suivi d'un deuxième, cette fois interne, au moment où les marchandises sont passées soit à la gestion des stocks, soit à leur destinataire définitif. Les notions techniques doivent être très poussées ainsi que les méthodes statistiques de prélèvement d'échantillons dans la réception et le contrôle des marchandises.

24 L'objet de l'approvisionnement

L'approvisionnement s'étend sur deux catégories de biens et de services. Les uns sont ceux qui permettent d'alimenter et d'entretenir soit la fabrication, soit les stocks selon la nature de l'entreprise, et les autres sont destinés à être incorporés dans la fortune immobilière de l'entreprise.

Cette distinction est indispensable pour l'évaluation des différents postes du bilan et pour la calculation du prix de revient aussi bien pour une entreprise industrielle que commerciale. Une codification appropriée appuyera ces efforts.

Nous restreindrons l'objet de ce travail à l'approvisionnement extérieur de l'entreprise, par conséquent nous excluerons par définition la facturation interne et son contrôle, objet qui dépasserait le cadre de cette analyse.

241 Les investissements

Le volume et la nature des investissements sont décidés par la direction générale. A cet effet elle établit le plan d'investissement qui contient autant de détails que possible. Le service d'approvisionnement est chargé de l'exécution de ce plan.

En règle générale, il s'agit d'un approvisionnement en biens d'investissement, mais parfois l'entreprise acquiert aussi des services. Ainsi une fabrique qui veut élargir ses établissements de production peut engager un entrepreneur pour se faire construire un nouveau bâtiment avec le matériel qu'elle lui met à disposition.

Les biens et les services de l'investissement figureront parmi les valeurs immobilisées du bilan, si l'on admet une repartition du total de l'actif sur les valeurs immobilisées, les valeurs d'exploitation et le fonds de roulement net.

Les biens d'investissement se repartissent sur les deux catégories suivantes:

- les biens pour l'investissement proprement dit (installations, machines, outillage), et
- les biens administratifs (meubles de bureau, machines à écrire, etc.)

242

Les autres produits et services

Il s'agit des valeurs desquelles on peut librement disposer dans le cadre du budget et du plan de production. Elles représentent la grosse partie de l'objet de l'approvisionnement. En termes de bilan il s'agit des valeurs d'exploitation dans une entreprise industrielle ou artisanale ou des marchandises dans l'entreprise commerciale.

Comme dans le cas des investissements on peut distinguer des biens et des services à se procurer. Le premier groupe est subdivisé en:

- matières premières, marchandises et fournitures
- matières d'entretien
- matières auxiliaires

pour la production courante.

Il s'y ajoute le matériel de bureau et tous les autres

objets nécessaires à l'administration.

Cependant, il peut se présenter le cas où il faudrait élargir cette gamme par des produits semi-ouvrés ou même des produits finis, même pour une entreprise industrielle.

Si l'entreprise ne dispose pas de l'équipement technique nécessaire ou si sa capacité ne suffit plus pour satisfaire ses besoins de production, elle aura recours aux sous-traitants. Ce cas ressemble à l'approvisionnement de services proprement dit, puisque l'entreprise ne paye que la valeur ajoutée par la main-d'oeuvre et une marge supplémentaire aux sous-traitants externes, tandis que les matières incorporées dans les fournitures approvisionnées sont livrées par elle-même.

La plus grande partie de l'activité de l'approvisionnement des services purs est absorbée par le service des transports. On pourrait citer d'autres exemples comme la location d'un groupe d'ouvriers ou l'utilisation des prestations d'une entreprise de nettoyage de vêtements etc.

Cependant, il faut de nouveau resserrer l'objet de l'approvisionnement. A un niveau plus général on prétend que l'approvisionnement s'occupe de l'acquisition de tous les facteurs dont l'entreprise a besoin:

- terrain (le fond)
- capital (les autres valeurs immobilisées et les valeurs d'exploitation)
- travail (le personnel)

D'après cette classification l'engagement du personnel et l'acquisition du terrain ainsi que d'autres valeurs sont soumis à sa responsabilité. Cependant, la pratique a dé-

montré que la compétence du service d'approvisionnement ne suffit souvent pas pour se prononcer sur ces sujets, par exemple dans le cas d'une société anonyme où l'expert-comptable est désigné par l'Assemblée générale ou dans le cas de l'acquisition d'une succursale ou des droits de participation ainsi que dans le cas du service des titres. Tous ces exemples sont exclus de l'activité de l'approvisionnement.

25 Les fonctions voisines de l'approvisionnement

Les efforts déployés en vue d'une organisation du service d'approvisionnement seraient vains si le reste de l'entreprise, au moins dans les secteurs collaborant avec l'approvisionnement, ne suivait pas les mêmes règles.

Il s'agit surtout des départements suivants:

- la fabrication
- l'entrée du courrier
- la vérification des factures
- la comptabilité et le département des finances

Cependant, cette étude se bornera à énoncer les problèmes généraux sans entrer dans les détails, ce qui dépasserait le cadre de ce travail.

3 I n t e r n a l C o n t r o l - n o t i o n e t f o n c t i o n s

L'étendue du terme anglais "control" fut considérablement élargie pendant ces dernières années. Ainsi à l'origine le mot "control" avait la même signification que le terme

français "contrôle", c'est-à-dire vérifier, reviser ou reconstituer les éléments d'un ensemble.

Cependant, aujourd'hui la notion de "control" s'applique également à d'autres domaines. Ainsi par exemple un actionnaire contrôle une société anonyme dès qu'il possède plus du 50 % du capital social. En d'autres termes: il détermine le destin de la société.

D'autre part, la naissance des sciences économiques réclame une nouvelle terminologie plus précise. Or certains termes ont été utilisés dans des sens différents: en effet, les termes de contrôle, de surveillance, de révision, de vérification, d'analyse, de recoupement, de comparaison etc. ne recouvrent pas la même notion suivant les auteurs.

La création la plus récente dans ce domaine linguistique est "l'Internal Control" qui possède déjà parmi les partisans de ce vocabulaire une grande renommée.

Jusqu'à la fin du 19^{ème} siècle, le directeur de la production était le véritable maître de l'entreprise. Le but principal du propriétaire était la fabrication.

Puis l'organisation scientifique des pionniers, Taylor, Emerson, Gantt, Ford aux Etats-Unis et surtout Fayol en France démontre que l'organisation des différents secteurs de l'entreprise doit être conçue d'une façon bien définie pour réduire le prix de revient et augmenter la productivité.

Vers 1930 Schmalenbach introduit son plan comptable,¹⁾ ce qui amène au pouvoir directorial les chefs du département des finances et de la comptabilité.

La croissance des marchés et de la concurrence après la

première guerre mondiale nécessite alors une vente plus efficace qu'auparavant. Cette troisième phase implique une direction scientifique de vente et de publicité, fonction qui est aujourd'hui définie par le terme de "marketing".

Il semble que l'on puisse affirmer actuellement que nous sommes entrés dans la phase de l'automatisation d'une part et du contrôle d'autre part.²⁾

Le contrôle s'exerce aussi bien de l'intérieur que de l'extérieur de l'entreprise. Nous nous bornerons à la première notion, en effet, nous vérifions si "ce qui existe" est conforme à "ce qui doit exister". C'est relever les écarts, en rechercher les causes et proposer ensuite les solutions qui s'imposent pour le bien de l'entreprise.³⁾

L'Internal Control, dans une entreprise, comprend l'organisation générale et l'ensemble des méthodes et des procédures coordonnées susceptibles d'en protéger le patrimoine, d'assurer l'exactitude et l'authenticité de tous les enregistrements comptables ou autres, d'augmenter l'efficacité de l'exploitation et de servir ainsi la politique prédéterminée par la direction.⁴⁾

D'après cette définition de l'Institut des experts-comptables américains, on peut déduire les caractéristiques fondamentaux de l'Internal Control:

1. il est un instrument de contrôle indépendant, inhérent aux différentes échelles d'un ensemble,
2. il sert à sauvegarder les intérêts matériels et immatériels en tant qu'appui de la direction (p.ex. la protection du patrimoine ou l'exactitude des comptes).

Ainsi l'Internal Control se présente comme un instrument important dans la recherche d'une plus grande rentabilité.

L'Institut des experts-comptables avait chargé l'"Auditing Procedure Committee" d'élaborer cette définition qui depuis est reconnue à l'unanimité par les auteurs de langue anglaise, allemande et française.

Le comité est conscient du fait que la définition présentée était plus large que ce que le terme signifiait, mais il précisa que le "système de l'Internal Control" englobait au-delà des départements de la comptabilité et des finances tous les autres secteurs de l'entreprise.

Il est recommandé d'utiliser la notion anglaise, d'une part parce que la traduction "contrôle interne" risque de provoquer des confusions dues à l'application de ce terme pour des interventions après que les actes à contrôler aient été effectués et, d'autre part, pour accentuer le caractère systématique et autonome de l'Internal Control.

Pour reproduire la signification française, il faudrait avoir recours à des termes beaucoup moins usités dont le meilleur serait: "système de contrôles internes", expression qui a l'inconvénient de n'englober qu'une partie de l'Internal Control, parce que le contrôle commence seulement quand la transaction à contrôler est déjà terminée.

En outre, l'application du terme anglais évite de mauvaises interprétations, étant donné que le mot "contrôle" est souvent associé à un ou plusieurs autres termes qui précisent plus spécialement soit une qualité ou une caractéristique du contrôle, soit l'objet du contrôle ou encore une procédure ou une méthode d'exécution du contrôle,⁵⁾ tels

que contrôle préventif, préalable, à priori, à posteriori, simultané, complet, incomplet, fragmentaire, continu, permanent, etc.

La Commission de révision comptable de l'Union européenne des Experts-Comptables s'efforce dans un ouvrage publié récemment de remplacer l'Internal Control par "contrôle organique". Après avoir présenté cette traduction, elle la complète en recourant à d'autres termes comme "contrôle interne" ou "contrôle organique interne".⁶⁾ Donc, si on ne veut pas utiliser la notion anglo-saxonne, avouons que des difficultés linguistiques subsistent!

Selon Montgomery's Auditing, il faut faire la distinction entre plusieurs termes de contrôle qui, dans leur ensemble, constituent l'Internal Control:

Internal Administrative Control
Internal Accounting Control
Internal Check et
Internal Audit.⁷⁾

31 Internal Administrative Control

Toujours d'après la même source d'information l'Internal Administrative Control est défini comme "l'organisation générale et l'ensemble des méthodes et des procédures coordonnées susceptibles d'augmenter l'efficacité de l'exploitation et de soutenir ainsi la politique déterminée par la direction".¹⁾

L'Internal Administrative Control s'applique p.ex. dans le domaine de l'activité des voyageurs d'une entreprise ou de toute autre transaction commerciale et administrative.

Le "contrôle interne administratif" est sous la responsabilité de la direction administrative, d'un service de révision, de contrôle ou sous la direction financière.

L'inconvénient du contrôle interne administratif réside dans le fait qu'il est coûteux et moins efficace parce qu'il n'est pas automatique. En effet, il est difficile de contrôler p.ex. l'activité des services qui entretiennent des relations avec l'extérieur sans créer les documents nécessaires à un contrôle automatique.

32

Internal Accounting Control

L'Internal Accounting Control est un contrôle comptable. Il comprend l'ensemble des méthodes et des mesures susceptibles d'assurer l'exactitude et l'authenticité de ses comptes ou comme l'explique l'"American Institute of Certified Public Accountants": les contrôles destinés à donner des indications et des résultats précis des transactions financières.¹⁾

La responsabilité de ces contrôles est assumée par la direction financière.

Tandis que le contrôle interne administratif s'efforce de protéger le patrimoine de l'entreprise, l'intérêt du contrôle comptable consiste dans la recherche des instruments destinés à protéger les données qui sont l'expression comptable des transactions financières.

L'Internal Accounting Control est indispensable pour la gestion des grandes entreprises car il met en évidence la situation de l'entreprise au point de vue comptable. Si les données présentées à la direction ne correspondent pas

à la réalité, la direction risque de prendre de fausses décisions qui mettront en danger la marche régulière ou même la vie de l'entreprise.

En fait le contrôle comptable existe dans presque chaque entreprise, sous quelque forme que ce soit. La comptabilité en partie double en est le meilleur exemple. La vérification de l'exactitude des comptes se fait automatiquement sans qu'une démarche coûteuse et supplémentaire doive intervenir. Si l'on envisageait un système de contrôles automatiques, c'est sur le schéma de la comptabilité en partie double qu'on devrait se baser.

Les mêmes avantages se présentent dans le cas des vérifications de comptes entre le département de la comptabilité financière et celui de la comptabilité industrielle. Si l'entreprise a adopté la méthode de deux systèmes comptables indépendants elle peut effectuer sans frais supplémentaires un contrôle facile et efficace entre les deux départements.

33

Internal Check - Internal Audit.

Il faut faire la distinction entre Internal Check et Internal Audit.

Tout d'abord, il y a un laps de temps: l'Internal Check constitue une vérification qui termine une transaction donnée, tandis que l'Internal Audit peut à tout moment reprendre l'affaire liquidée pour reviser autant de fois qu'il l'estime nécessaire son authenticité.

Ensuite il existe une différence d'origine du personnel: le personnel qui effectue les contrôles finaux dans le cadre

de l'Internal Check fait partie du même département que celui qui est responsable de l'affaire, tandis que le personnel de l'Internal Audit n'entretient pas de relations avec ce département.

Enfin les deux genres de contrôle s'exercent sous des responsabilités différentes: en définitive l'Internal Check s'effectue à l'intérieur de chaque département. Par contre, l'Internal Audit est placé dans le département de révision qui, le plus souvent, est un service directement annexé à la direction générale.

La notion d'Internal Check est traduite en français par le terme de "contrôle interne", pris dans son sens originel, compris comme l'acte de vérification finale avant la liquidation d'une affaire.

Le dernier composant de l'Internal Control est l'Internal Audit, connu depuis longtemps dans les pays de langue française sous la notion de "révision interne", telle qu'elle existe dans presque toutes les grandes entreprises et qui forme une source essentielle d'information de la direction.

Un exemple clarifiera la position et les objets des différents composants de l'Internal Control:

Une entreprise achète des fournitures pour un montant donné. Il doit être constaté si et avec quelle valeur une bonification du compte "créanciers" a eu lieu.

C'est à l'Internal Administrative Control de fixer au préalable à l'aide d'un avis interne les directives stipulant le traitement d'une telle affaire. Le personnel sera tenu de respecter ces directives dans tous les détails: la façon de déterminer la quantité à approvisionner, la manière de

demander des offres, le lancement des commandes, l'acheminement des documents, le lieu d'arrivage des marchandises, etc.

L'Internal Accounting Control procédera au développement d'un système comptable qui, automatiquement, assure la sécurité des dates au moyen de l'application de la comptabilité en partie double, de la conciliation de certains comptes, de la comparaison de livres tenus séparément, etc.

Sur demande de la direction financière l'Internal Check s'efforcera de reconstituer l'affaire dès le début pour vérifier si les directives de l'Internal Administrative Control ont été suivies, tout en appliquant le principe selon lequel la vérification doit être effectuée par le même cercle de personnes qui a déjà établi les comptes au stade antérieur.

Enfin, si le service de révision l'estime nécessaire, toute la transaction sera renouvelée par l'Internal Audit qui, enfin, décide la clôture finale de l'affaire.

La révision externe ainsi que la révision interne devraient déterminer le volume de l'examen de comptes et des livres d'après l'appréciation des mesures de sécurité existantes dans l'entreprise, soit d'après l'efficacité de l'Internal Control.¹⁾

Ainsi l'Internal Control se présente comme un instrument valable pour la gestion des entreprises qui visent à sauvegarder le patrimoine actuel et à le développer au mieux selon le principe fondamental qui était formulé au début de notre étude: la recherche du bénéfice maximal à long terme.

Comme il a déjà été précisé, cette analyse emploiera la terminologie américaine pour des raisons de simplicité et de clarté.

34

L'impératif de l'organisation de l'approvisionnement
selon les exigences de l'Internal Control

Une bonne organisation devrait comprendre un contrôle continu. L'organisation envisage à la fois les fonctions suivantes:

- planifier, classifier, régler
- utiliser les chiffres pour codifier les actions
- assurer le bon fonctionnement avec le moins d'erreurs et le moins de frais
- éviter les fraudes.¹⁾

Ainsi l'activité de l'organisation consiste en définitive à protéger et à augmenter le patrimoine de l'entreprise. En effet, l'introduction ou la modification d'un système d'approvisionnement devrait tenir compte simultanément des impératifs suivants: nécessité de liquider rapidement les affaires en cours, mais ceci sans nuire à leur sécurité. L'optimum est atteint quand ces deux principes sont observés en respectant les règles de rendement.

En plus, le principe de rendement interdit l'intervention de contrôles dans une mesure injustifiable. D'autre part, on ne peut pas supprimer les contrôles supplémentaires et volumineux là où on a décelé des manques considérables dans l'acheminement des documents.

Déterminer la limite entre ces deux phénomènes, c'est le devoir de l'organisateur.

Cette notion d'organisation englobe une bonne partie du problème de l'Internal Control: celui de la conception des contrôles automatiques. L'organisation se présente donc comme un aspect spécial dans le domaine de l'Internal Control, en touchant surtout les sections de contrôle administratif et comptable.

Comme nous l'avons déjà mentionné plus haut, la division du travail dans les grandes entreprises en toujours plus de services est devenue une nécessité absolue à laquelle aucune entreprise ne peut se soustraire sous peine d'une perte de rentabilité. Cette division du travail est effectuée sur la base du principe de rendement optimal, principe qui cherche à reconcilier deux tendances, d'une part, exploiter la capacité du personnel administratif au maximum pour atteindre une répartition avantageuse des frais généraux et, d'autre part, ne pas faire entreprendre des activités non conciliables par la même personne ou par des personnes appartenant au même département.

Ce principe devrait être respecté pour l'organisation du service d'approvisionnement: l'approvisionnement doit avoir les compétences dans les limites des tâches qui lui sont attribuées. Il comprend les quatre fonctions énoncées plus haut et n'englobe pas le département de vérification des factures. (Fig.1)

L'organigramme doit prévoir l'égalité entre les différents secteurs du service d'approvisionnement. Une hiérarchie quelconque diminue l'efficacité de la collaboration et des contrôles intersectoriaux. Le même principe exige l'égalité à l'échelon plus élevé de la direction.

Enfin, un contrôle interne au service d'approvisionnement doit élargir le cadre des contrôles automatiques récipro-

ques. Ces contrôles doivent s'inspirer du principe selon lequel chaque intervention doit être rentable.

La valeur d'un département de révision n'est plus contestée aujourd'hui. Plus l'entreprise s'accroît, plus la direction doit déléguer des fonctions de contrôle. Il est clair que la surveillance et les contrôles n'ont aucune validité si la position de la révision dans l'organigramme n'est pas indépendante des secteurs d'exécution, à savoir de l'approvisionnement.

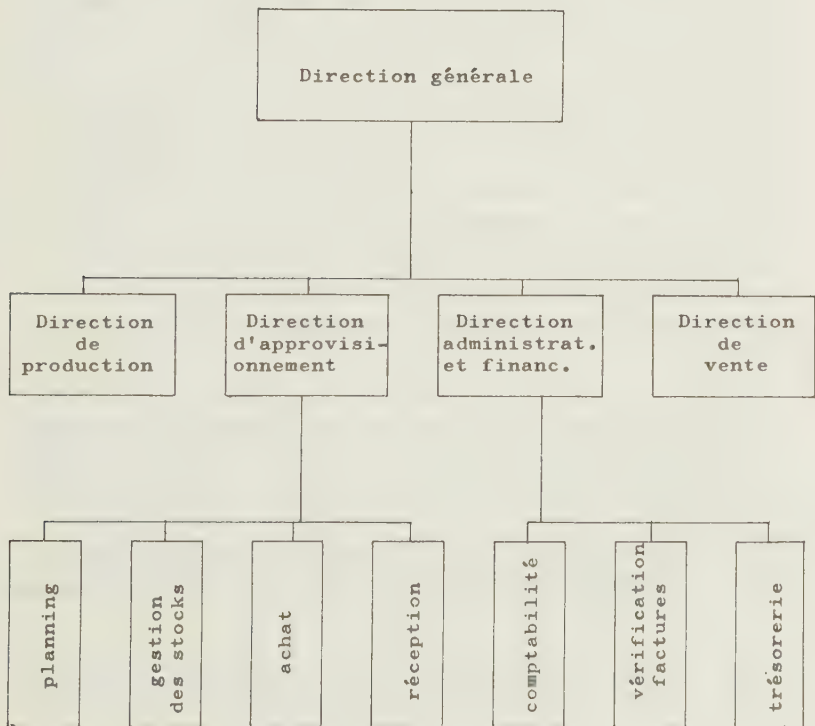


Fig. 1

La taille de l'entreprise et l'Internal Control

Le travail de l'approvisionnement peut être effectué par une seule personne dans une petite entreprise. Elle peut être chargée de déterminer simultanément la taille de la commande et le volume des stocks. Enfin, elle peut lancer la commande et contrôler les arrivages.

Dans une entreprise de moyenne importance une répartition des différentes tâches sur plusieurs employés peut être réalisée. Ainsi on trouve en règle générale dans ce type d'entreprise le chef de la production qui s'occupe de l'établissement d'une commande interne, le magasinier qui est chargé de la gestion des stocks et l'acheteur qui soigne les contacts avec les fournisseurs.

Par contre, la division du travail dans les grandes entreprises va souvent trop loin et un seul employé ne peut plus saisir le sens des opérations qu'il effectue. Cet état de fait engendre des effets parfois encore plus nocifs qu'un manque de séparation des travaux.

Il s'agit donc de trouver une solution convenable entre la surorganisation et la désorganisation.

Cependant, l'organisation du service d'approvisionnement dans l'optique de l'Internal Control nécessite un volume d'opérations suffisant et, par conséquent, un certain nombre d'employés parmi lesquels on peut établir un contrôle automatique réciproque, d'une part en divisant l'entité des opérations à effectuer et, d'autre part, en déterminant l'acheminement des documents et les différentes phases des actions du personnel.

Par conséquent, l'Internal Control ne peut être appliqué

que dans les moyennes et grandes entreprises. La limite inférieure est celle d'un personnel administratif de trois personnes, une pour l'achat, une pour la réception et le contrôle des arrivages et une pour le contrôle des documents.

4

Les instruments de l'Internal Control dans le service d'approvisionnement

Il est évident que l'organisation du service d'approvisionnement varie selon des données particulières à chaque entreprise. La grandeur, le potentiel du personnel, l'objet de l'approvisionnement et les départements voisins jouent un rôle important dans sa conception. De là résultent l'efficacité des instruments de l'Internal Control dans le service d'approvisionnement.

Le développement d'un service d'approvisionnement ne peut pas se borner à la seule extension de ses propres secteurs, mais doit comprendre en même temps la réorganisation des fonctions annexes sur lesquelles il s'appuie.

En outre, l'organisation se prononce sur la qualité des documents à contrôler, l'organigramme, le plan comptable, les directives et les avis, la codification, la normalisation des documents, la comptabilisation et le département de vérification des factures.

Notre travail s'occupera par la suite de ces points.

41 L'organisation des fonctions voisines

411 La fabrication

La fabrication entretient entre autres des relations avec le planning et la gestion des stocks.

Dans le fonctionnement de l'entreprise le planning constitue le pont entre la fabrication et l'approvisionnement. Les besoins de la fabrication doivent être planifiés dans la plus grande mesure possible, ceci d'une part pour connaître la situation future de la production et, d'autre part, pour éviter les goulots d'étranglement des finances. Seuls les besoins non-planifiés ne sont pas satisfaits par le flux d'approvisionnement mis à la disposition de la fabrication par le département d'achat.

Tout d'abord il existe des rapports entre le planning d'approvisionnement et la prévision de vente, qui se basent sur les possibilités de la fabrication. Pour cette raison le chef de fabrication devrait connaître avec la plus grande exactitude possible la production normale et la capacité maximum. Ces notions supposent la prise en considération des coûts de fabrication et la connaissance du phénomène des coûts fixes à intervalles. Ainsi la prévision de vente et par là le planning d'approvisionnement devraient renoncer à envisager l'exécution des commandes supplémentaires si les frais fixes à intervalles augmentaient d'une façon intolérable.

D'autre part, le planning d'approvisionnement dépend directement d'une façon très nette du plan de fabrication qui, à son tour, est lié aux prévisions de vente.

Pour satisfaire aux besoins spéciaux de la vente, la direc-

tion de la fabrication détermine en collaboration avec le bureau technique la qualité et la quantité des matières à se procurer dans les délais appropriés. Il en résulte que la spécification du flux d'alimentation se fait dans le domaine de la direction de fabrication.

C'est seulement sur la base de la réquisition d'approvisionnement que, en ce qui concerne la quantité, une certaine autonomie du service d'approvisionnement intervient, étant donné que celui-ci dispose éventuellement de certaines réserves en stock ou des commandes en cours. En outre, il doit strictement observer les données qualitatives de la réquisition d'approvisionnement. Par contre, si le produit demandé ne peut pas être livré dans le délai souhaité le service d'approvisionnement doit lancer une demande d'autorisation au bureau technique pour l'acquisition d'un autre produit.

S'il existe un contrôle des normes de production, cet instrument de gestion peut soutenir les efforts de l'Internal Control en vue de découvrir les erreurs de la production, effectuées par exemple par la commande d'un matériel de production inapproprié, mais dont la source remonte à une fausse réquisition d'approvisionnement lancée par la production.

Le contrôle interne de la production surveille l'acheminement des documents de demande de matériel et la fabrication même.

En outre, si le maniement de ces trois instruments de l'Internal Control donne lieu de croire que l'exécution des directives ne se fait pas de la manière prévue, le service de révision interne procédera à des vérifications supplémentaires.

Nous approfondirons ces aspects des contacts entre le planning de fabrication et le service d'approvisionnement au chapitre 511.

412

L'entrée du courrier.

L'approvisionnement a un vif intérêt pour la manière dont s'effectue la liquidation du courrier lors de son entrée dans l'entreprise. Pour des raisons économiques et juridiques, les documents doivent suivre entre le service d'approvisionnement et les fournisseurs le chemin prévu par les instructions de la direction.

L'Internal Control se prononce sur les problèmes suivants:

- la centralisation
- les délais
- les actes à accomplir
- la qualification et le caractère du personnel.

La centralisation de l'entrée du courrier assure un traitement uniforme des documents. Malheureusement l'entrée du courrier est sporadique, ce qui empêche une utilisation rationnelle d'un département d'entrée du courrier pour des raisons de temps. Le courrier doit être acheminé le plus vite possible. Par conséquent, il faudrait prévoir un effectif de personnel suffisant pour liquider les arrivages rapidement.

Pour une utilisation rationnelle de ce personnel, il faudrait combiner des fonctions compatibles, par exemple classement, cartothèque, correspondance etc. D'après l'Internal Control une fonction non-compatible avec l'activité de l'entrée du courrier est la vérification des factures,

ceci pour des raisons de contrôle automatique réciproque des départements.

La mise en route rapide des documents permet de réagir sans retard. Il s'agit principalement de la correspondance, des confirmations de commande et des factures pour lesquelles se pose surtout le problème de l'escompte.

Contre une quittance globale journalière portant les numéros apposés lors de l'entrée sur les documents le service d'entrée du courrier expédie un exemplaire de la facture et les confirmations de commande à l'achat. Un autre exemplaire de la facture est envoyé au service de vérification des factures.

Fechtner propose de manier les factures de telle manière qu'on appose sur les documents un timbre de contrôle assurant l'acheminement voulu. Le timbre comporte les sections suivantes:

- numéros d'ordre
- numéros du plan comptable
- remarques pour la comptabilité
- numéros de commande
- contrôle de commande et de prix
- contrôle de réception et de qualité
- contrôle de calcul
- échéance
- montant à payer
- date et genre de paiement¹⁾

L'accomplissement de ces différentes tâches se fait dans plusieurs départements. Il permet de déterminer d'avance l'acheminement des documents et les actions de contrôle.

L'effectif du personnel du département d'entrée du courrier est influencé par le volume du courrier. Sa formation est constituée par une connaissance approfondie du fonctionnement de l'entreprise et de ses services. La distribution du courrier ne doit poser aucun problème, par conséquent la nature des documents doit être connue.

En outre, les employés du service d'entrée du courrier seront tenus d'accélérer leur rythme de travail au moment de la réception du courrier et jusqu'à sa liquidation. Ce poste demande donc de la vivacité d'esprit. Comme pour toutes les activités administratives, un emploi dans ce département exige de la sûreté dans le maniement de la documentation afin de commettre le moins d'erreurs possibles.

413 La comptabilité et le département des finances

Le champ d'application de l'Internal Control dans ce département est essentiellement limité au contrôle interne comptable. Il est extrêmement important de connaître le plus vite possible le montant des engagements envers les fournisseurs. En négligeant certaines positions transitoires il n'est pas très difficile pour beaucoup d'entreprises de dresser des bilans provisoires le lendemain des transactions, un usage qui est d'ailleurs souvent pratiqué dans les entreprises bancaires.

Les avantages de ces bilans provisoires établis à court terme sont évidents. Leur but est d'informer rapidement et complètement la direction sur le patrimoine de l'entreprise et de faciliter les décisions à prendre.

E'est en vue du même but qu'agit l'Internal Control. Il décide du traitement des factures et de leur acheminement.

Il fixe la façon dont les écritures doivent être passées dans les comptes, se prononce sur le plan comptable et admet les délais maxima dans lesquels les factures doivent être passées à la trésorerie pour le paiement. Ces mesures doivent toujours garantir l'utilisation de l'escompte. Si cette garantie ne peut pas être satisfaite, il faut travailler sur une copie supplémentaire de la facture à partir du département de vérification des factures.

Les documents à contrôler

A part la documentation spéciale à l'intérieur de chaque département, il existe les imprimés principaux du service d'approvisionnement. Ces documents sont de nature interne ou externe. Il s'agit de la réquisition d'approvisionnement, de la commande et de la relance, de la confirmation de commande, du bulletin de livraison et de la facture.

La réquisition d'approvisionnement (Fig.2) est un document interne. Elle est établie sur la base du budget de fabrication ou de vente et contient déjà toutes les caractéristiques techniques et comptables de la commande. Les valeurs qu'elle comporte, surtout en ce qui concerne la quantité, sont ou fixes ou variables. Elles sont fixes quand elles se basent sur un budget de vente ou de fabrication avec des chiffres réels, c'est-à-dire quand les ordres des clients ont déjà été lancés; il s'agit alors seulement d'approvisionner la production pour des ordres déjà existants qui ne sont expédiés qu'après un délai de livraison donné.

Au contraire, s'il s'agit d'un budget aléatoire, il faut laisser ouverte la réquisition d'approvisionnement jusqu'au moment où la commande est lancée au fournisseur; donc la

réquision d'approvisionnement est variable.

Le contenu de la réquisition d'approvisionnement reste le même, s'il s'agit d'une réquisition sur la base d'un budget de fabrication ou d'investissement. Au moment où les prestations sont à effectuer par des services internes, c'est-à-dire si l'adresse de la réquisition change, son formulaire doit être modifié.

Dans ce travail la réquisition d'approvisionnement est considérée comme synonyme de la demande d'achat qui a son origine dans le département de gestion des stocks, étant donné que les inscriptions sur et l'acheminement de ces formules sont identiques.

La deuxième formule est la commande (Fig.3). Elle est également un document interne qui est dirigé à l'extérieur de l'entreprise. Dans la plupart des cas, elle est un document contractuel, c'est-à-dire qu'elle fait partie du contrat d'achat; cependant, elle peut être munie également des adjonctions stipulant sa nullité dans certaines conditions.

Une autre possibilité réside dans le fait que les fournisseurs conscients de leur position forte exigent l'acceptation de leurs conditions de vente et qu'ils demandent l'utilisation de leurs formulaires mis à la disposition de l'entreprise-acheteur dans ce but. Les commandes restent dans ce cas des documents internes, mais sur des formules externes.

La relance (Fig.4) constitue déjà un instrument de contrôle qui sera traité dans le chapitre suivant.

Normalement la commande déclenche une confirmation (Fig.5) auprès des fournisseurs. Malheureusement la confirmation

d'une commande est souvent omise surtout quand il s'agit d'entreprises-fournisseurs de petite dimension et mal organisées. Ce fait déplorable augmente considérablement l'incertitude du planning et influence la productivité de la fabrication, d'où résulte souvent un cercle vicieux qui entraîne des livraisons retardées de l'entreprise concernée.

Les confirmations de commande ont une grande influence sur le contrat d'achat. Pour cette raison il convient de les manier conformément à leur importance juridique.

Les bulletins de livraison (Fig.6) devraient être le reflet précis du contrat d'achat. Ils sont joints à la marchandise. Dans la plupart des cas le bulletin de livraison est un document externe. Dans les grandes entreprises surtout les bulletins de livraison sont souvent fournis par l'acheteur, pour uniformiser les documents de la réception des marchandises. Parfois on utilise des cartes perforées qui facilitent le contrôle des factures. Ces dernières mesures sont prises pour supprimer l'établissement de feuilles supplémentaires sur la base du bulletin de livraison.

Le document auquel l'on attache le plus grand soin est la facture. Elle représente la déclaration formelle du fournisseur de la dette envers lui et vise au paiement. Elle est toujours un document externe (la facturation interne est exclue de cette analyse).

A part ces imprimés externes il faudrait encore mentionner les demandes d'offres, les offres, la correspondance, la réclamation et d'autres pièces qui n'entrent en ligne de compte qu'occasionnellement.

Cette courte introduction sur le caractère des documents principaux à l'intérieur du service d'approvisionnement

permet d'envisager en partie les problèmes qui se posent à l'Internal Control dans ce service. L'Internal Control exige d'une part leur existence, et se base sur eux d'autre part. Plus tard il fixera leur acheminement, leur traitement et les délais.

Réquisition d'approvisionnement		date	
no.	no.d'article	no.de compte	département
quantité			établi par
			chef département
			date et visa magasinier
			date et visa achat
délais demandés			défalcation
			no.commande externe
observations/annexe			

Fig. 2

ARAG SA
Zollikerstr. 7
8000 Zürich
Tél. (051) 46 72 17

réf.fourn.
notre réf.
tél.interne

C O M M A N D E à rappeler sur toute la documentation	Zürich, le		
	Interne		

Quantité	Désignation	Prix
Délai de livraison		Grossiste
Lieu de réception		Propre consommation

Conditions de livraison:

poste
gare
camion

A renvoyer: bulletin de livraison (avec la livraison)
confirmation de commande

Conditions de paiement:

nous payons par chèque
les livraisons qui nous parviennent après
le 25 sont valeur du mois suivant

Annexe

Signature

Fig.3

ARAG SA

Zollikerstr.7

8000 Zürich

Tél. (051) 46 72 17

réf.fourn.

notre réf.

tél.interne

Relance de notre C O M M A N D E		Zürich, le	
		Interne	
Quantité	Désignation	Prix	
Délai de livraison		Grossiste	
Lieu de réception		Propre consommation	

Conditions de livraison:

poste

gare

camion

A renvoyer: bulletin de livraison (avec la livraison)

confirmation de commande

Conditions de paiement:

nous payons par chèque

les livraisons qui nous parviennent après

le 25 sont valeur du mois suivant

Annexe

Signature

ARAG SA
Zollikerstr.7
8000 Zürich
Tél. (051) 46 72 17

réf.fourn.
notre réf.
tél.interne

CONFIRMATION DE COMMANDE		Zürich, le	
		Interne	
Quantité	Désignation	Prix	
Délai de livraison			Grossiste
Lieu de réception			Propre consommation

Conditions de livraison:

poste
gare
camion

A renvoyer: bulletin de livraison (avec la livraison)
confirmation de commande

Conditions de paiement:

nous payons par chèque
les livraisons qui nous parviennent après
le 25 sont valeur du mois suivant

Annexe

Signature

ARAG SA
Zollikerstr. 7
8000 Zürich
Tél. (051) 46 72 17

réf.fourn.
notre réf.
tél.interne

BULLETIN
DE LIVRAISON

Interne

Quantité	Désignation

Date de livraison

Date d'entrée 29.Sep.1969			Déballé
Reçu			
Qualité	Accepté	Refusé	Inscrit
Destination	Délai	stocké	

Fig. 6

L'organigramme

La condition sans laquelle un fonctionnement du service d'approvisionnement n'est pas possible, est la collaboration du personnel. Avant de proposer la réorganisation d'un département il faut se renseigner sur les capacités, la formation et la volonté du personnel de subir des changements dans ses activités. L'inobservation d'une de ces exigences rend déjà des modifications impossibles. Il en résulte que chaque réorganisation doit prendre son origine dans l'étude des possibilités d'influencer le facteur humain dans l'entreprise. Ainsi par exemple une entreprise d'horlogerie a éprouvé les plus grandes difficultés en recherchant une personne qui pourrait s'occuper des travaux courants d'une cartothèque de clients. Pour la plupart des personnes le travail était trop pénible et pas assez varié, les autres n'étaient pas capables d'exécuter des travaux qui demandaient beaucoup de conscience.

Ayant éliminé ces facteurs d'influence l'organisateur devrait déterminer l'organigramme. La difficulté dans l'établissement de ce dernier consiste à analyser les différentes opérations et à regrouper et distribuer ensuite les activités sur les départements et les personnes, ce qui était déjà fait auparavant dans notre étude.

Il est indispensable de réaliser un système hiérarchique où chaque collaborateur n'est responsable qu'envers un seul chef. Il s'agit d'une hiérarchie linéaire ou directe. Ainsi comme le montre Fig.7 les personnes A, B et C ne reçoivent des ordres que d'un chef de département qui à son tour est soumis uniquement aux directives d'un directeur.

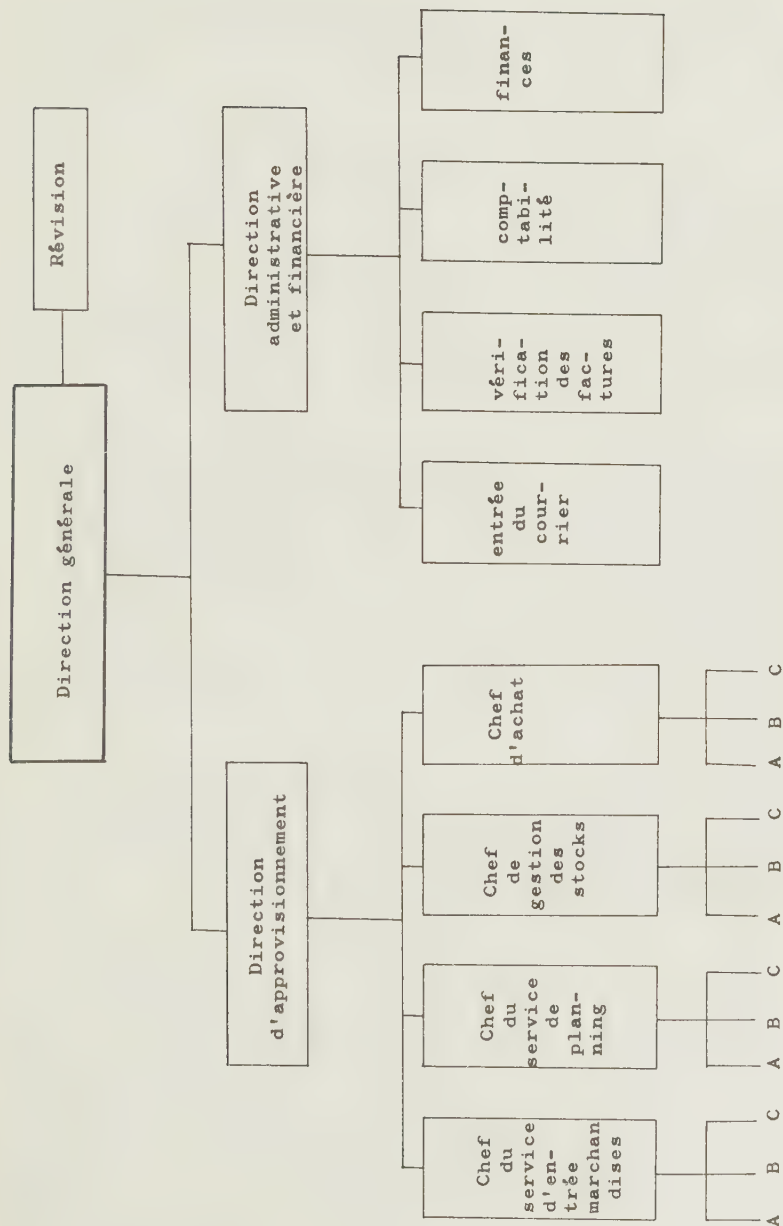


Fig. 7

Ce système évite des conflits de compétence qui existent dans chaque entreprise d'une dimension importante. Cependant, il présente deux inconvénients:

- il n'est pas réalisable pour toutes les activités
- il provoque du travail en double.

Ces faits amènent beaucoup d'entreprises à réaliser la hiérarchie fonctionnelle (Taylorienne). Ici le spécialiste est revêtu de l'autorité mais dans les limites de sa spécialité. Cependant, la hiérarchie Taylorienne est dépassée, étant donné qu'elle est trop souvent la source d'un frottement inutile entre les employés et les directions.

En réalité on se trouve souvent en présence des deux systèmes: On soumet dans le domaine de l'approvisionnement les fonctions d'achat et d'arrivage des biens uniquement aux ordres de la direction d'approvisionnement, tandis que les fonctions de planning et de gestion des stocks sont exécutées selon les directives de trois ponts de commandement, celui de la direction de production, de la direction de vente et enfin de la direction d'approvisionnement (Fig.8).

En effet, cette idée a mené à un nouveau système de la hiérarchie selon lequel on distingue la ligne d'information, la ligne de directive et la ligne de commandements. Ainsi, l'organigramme se présente de la façon suivante:

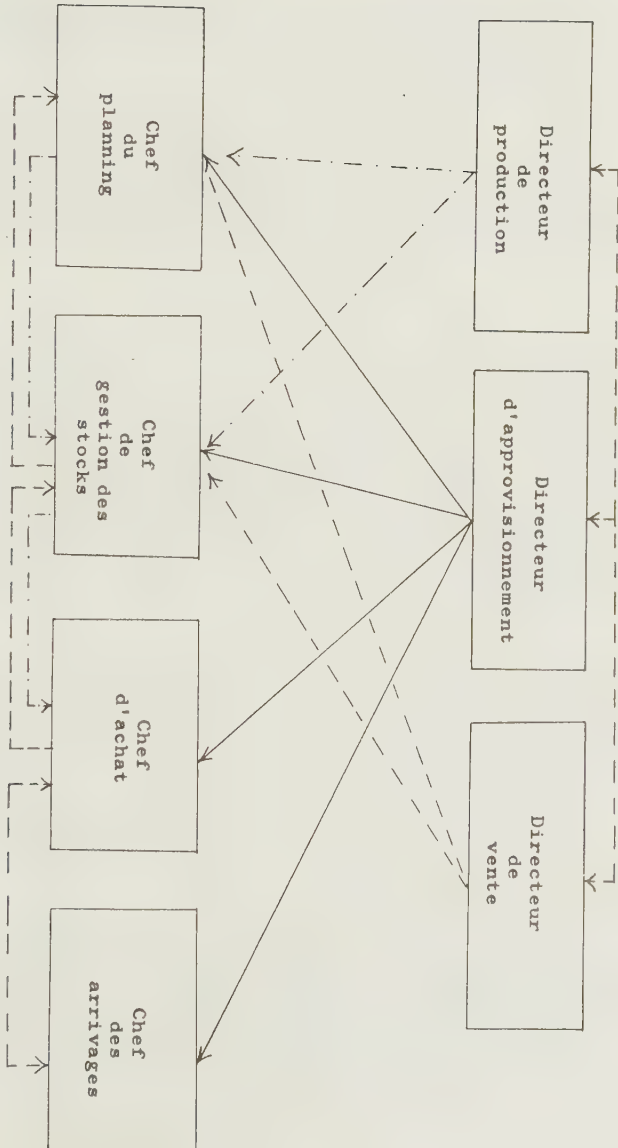


Fig. 8

Au fond il s'agit d'un système mixte de hiérarchie directe et de hiérarchie fonctionnelle, en tenant compte des besoins subtiles de la pratique.

Souvent les directions créent des services particuliers à leurs propres ponts de commandement: les ci-nommés états-majors qui sont isolés vis-à-vis le flux de directives et de commandements des autres directions et n'exécutent que des ordres d'un département.

Une entreprise industrielle peut décentraliser ces services en partageant la gestion des stocks en gestion des stocks d'approvisionnement comprenant des matières premières et fournitures, en gestion des stocks intermédiaires, des produits semi-ouvrés et technologiques sous la responsabilité de la production et en gestion des stocks de vente comprenant les produits destinés à la vente. A la deuxième rubrique l'on pourrait ajouter les produits en cours de fabrication.

Naturellement cette décentralisation comporte une réduction de l'autorité de la direction d'approvisionnement et le risque d'une diminution de la collaboration entre les différentes sections.

En outre, la division des fonctions du planning en planning d'approvisionnement, ordonnancement et lancement amène une aliénation des secteurs de planning.

Lequel des systèmes devra être adopté finalement, c'est là en définitive une question de rentabilité. Une petite ou moyenne entreprise penchera plutôt vers l'établissement de relations inter-départementales multilatérales, tandis que le contraire se passera dans les grandes entreprises.

Les entreprises commerciales sont placées plus avantageusement. Pour elles le problème de l'organigramme dans le domaine d'approvisionnement ne se pose pas, puisque d'une part il n'existe pas de production qui provoquerait une division du planning et d'autre part la nature des stocks ne change pas d'une section à l'autre. Il faut seulement se prononcer sur la position des stocks, en décidant s'il faut les incorporer dans leur totalité à l'approvisionnement ou alors à la distribution.

44

Le plan comptable

Il est avantageux pour un fonctionnement rationnel des écritures des comptes du service d'approvisionnement de combiner ceux-ci avec le plan comptable. Le plan comptable facilite dans une large mesure les opérations systématiques d'une entreprise. Aujourd'hui le plan comptable fait dans de nombreux pays partie d'une comptabilité exigée par les autorités.

Dans les grandes lignes le plan comptable veille au moyen d'un système décimal à ce que les différentes rubriques des comptes ne soient pas mélangées. En même temps il permet de ventiler les transactions financières de l'entreprise dès leur début.

Ce principe présente une importance particulière pour le service d'approvisionnement, étant donné que le plan comptable est un code qui permet d'agir sur le budget, sur l'identification des documents relatifs à une même affaire, sur la source de la dépense et sur l'efficacité de la révision.

Il a déjà été dit que l'approvisionnement prend son origine

formelle au moment où la réquisition d'approvisionnement est remplie. Un des éléments de cette réquisition établie par le département de planning est le code du plan comptable qui se réfère soit à une dépense - qui par la suite chargera un sous-compte du compte profits et pertes - soit s'inscrit à l'issue de l'opération à l'actif du bilan.

Une conception plus approfondie ne se bornera pas à cette division des dépenses. Elle s'étendra plutôt sur des sous-catégories des dépenses telles que des charges productives et des charges neutres. En plus, on pourrait inclure dans ce cercle de codification les institutions pour lesquelles les dépenses ont été effectuées. Cependant, nous ne nous arrêterons pas à ce sujet, car il en sera encore question dans le chapitre 46 sur l'emploi des machines électroniques, qui nécessite automatiquement une codification.

Si l'entreprise dispose d'un budget, la prise en considération de la réquisition d'acquisition influence directement les montants et permet par là de diriger la politique financière, d'où il résulte que le planning doit entretenir des relations avec le département des finances. La spécialisation du budget ne peut pas être maintenue sans une codification appropriée du plan comptable.

Une petite adjonction au code pourrait être utilisée en même temps comme référence soit pour les rapports internes, soit pour les relations avec les fournisseurs. En plus, elle prévoit un assemblage facile des documents qui se basent sur la même affaire à n'importe quel état de leur avancement.

Les révisions nécessaires pour assurer le traitement prescrit par la direction apparaissent dans la même optique. La révision d'une transaction est d'autant plus facile

qu'il existe un dénominateur commun sous la forme d'un plan comptable avec certaines adjonctions qui permettent de retrouver les traces des opérations faites dans les différents départements.

45

Les directives et avis

Les contrôles internes administratif et comptable exigent que les décisions prises par la direction soient fixées par écrit. Pour cette besogne, on utilise des feuilles de communication qui règlent le flux des informations entre les différents secteurs.

Chaque plan d'organisation doit se préoccuper de la manière dont le traitement des documents devrait se poursuivre. Avant tout, il se prononce sur les personnes à contacter lors d'une communication, de la nature de ce contact, de la rapidité du circuit et des opérations à effectuer.

Les avis sont d'une importance plus générale. Dans la plupart des cas, ils concernent la totalité du personnel. Il s'agit de communications qui, en règle générale, n'ont qu'un caractère indicatif. Ils attirent l'attention sans comporter une contrainte.

Par contre, les directives agissent directement en trois sens :

- premièrement, on en tient compte lors de l'établissement d'un service
- deuxièmement, elles influencent décisivement toute l'activité du service institué, et
- troisièmement, elles servent de base pour les opérations de révision.

Le personnel n'a pas le libre choix entre plusieurs possibilités, mais il est tenu d'exécuter les différents actes en accord avec les directives. Ainsi, les directives se présentent comme une espèce de conseiller et de superviseur permanent pendant l'exécution des travaux. Les directives sont indispensables quand l'entreprise atteint une dimension qui met hors de question une collaboration étroite et constante entre le chef d'un service et ses collaborateurs.

Ainsi, dans le secteur d'achat le chef doit déterminer les documents à traiter, les services voisins à contacter, les laps de temps pour l'exécution des travaux et le genre de transaction à effectuer, ceci à l'aide des directives.

46

La codification

Pour chaque approvisionnement, la codification originale s'effectue dans les différents départements autorisés à établir des commandes internes. Le code inscrit sur cette formule sera transcrit sur la commande externe. Les fournisseurs sont tenus de rappeler ce code sur leur correspondance, leurs confirmations de commande, leurs bulletins de livraison et leurs factures. Cependant, en pratique on constate que ce rappel est souvent omis, ce qui prolonge le délai de manutention des documents. Le contrôle des factures doit alors se baser sur la copie de la commande pour inscrire la codification sur la facture.

Il est nécessaire d'effectuer le contrôle du code le plus près possible de l'entrée des marchandises pour pouvoir vérifier l'imputation des marchandises. A ces fins, le département de vérification des factures est le mieux placé dans l'entreprise, étant donné que la comptabilité se trouve déjà à un stade d'intervention ultérieur. De plus, cette

dernière ne dispose pas des documents supplémentaires nécessaires à son contrôle.

Pour la même raison la révision interne doit se baser essentiellement sur la documentation du département de vérification des factures pour contrôler l'imputation des frais par nature et leur attribution aux différents départements. Son contrôle ne s'exerce qu'occasionnellement et souvent sans efficacité si les matières en question sont déjà consommées, mélangées ou incorporées dans d'autres biens.

L'annexion de cette tâche au département de vérification des factures assure une surveillance instantanée de la codification. La surveillance sera effectuée à l'aide du plan comptable et des directives de codification qui doivent être rédigées d'une façon claire et simple, car une codification trop compliquée dépasserait la formation comptable du personnel de ce département.

Si parfois il est très difficile de dégager le caractère comptable exact d'un élément fourni sans connaissance de son utilisation définitive, fait qui entraîne forcément une certaine incertitude dans le traitement de ces cas, il faut surveiller d'autant plus la codification des classes principales. Il s'agit des classes suivantes:

- frais productifs (matières premières, matières auxiliaires, fournitures, etc.)
- dépenses à activer
- frais neutres pour la poursuite du but visé par l'entreprise
- frais généraux.

Très souvent la destination définitive d'un matériel peut être incertaine lors de sa commande. Ainsi, une vis peut

être attribuée à toutes les classes si l'on ne connaît pas encore sa destination définitive: elle fait partie de la première classe si elle est incorporée dans la fabrication, de la deuxième si elle est utilisée avec d'autres matières pour effectuer une réparation à une machine qui est ainsi révalorisée, de la troisième si elle est destinée à lier par exemple les barres d'un but du terrain de football de l'entreprise et enfin de la dernière classe s'il s'agit d'une pièce pour le service de vente ou d'administration.

Au cas où cette attribution du produit à sa classe principale n'est pas possible, l'utilisation d'une classe intermédiaire est nécessaire, d'une part pour habituer les différents départements à l'usage d'un code et d'autre part pour éviter l'imputation fausse et irrécifiable. Cette classe provisoire est représentée par le magasin. Elle a autant de sous-groupes qu'il existe de magasins. Lors de la sortie du magasin, on est alors en mesure d'imputer les matières à leur propre classe.

Les écritures dans les comptes de l'inventaire permanent sont passées d'après le bon de sortie établi par le magasin. Le code inscrit sur le bon de sortie permet enfin d'imputer définitivement les opérations dans la comptabilité industrielle et financière.

Le plan comptable français s'adapte aux besoins de cette distinction: il sera modifié et complété s'il est nécessaire:

1 ^{ère} classe: frais productifs	60	achats de marchandises et de matières, travaux, fournitures, services extérieurs et transport.
---	----	---

2 ^{ème}	classe: dépenses à activer	21	immobilisations
3 ^{ème}	classe: frais neutres	61	frais de personnel surtout 6181 oeuvres sociales
4 ^{ème}	classe: frais généraux	66	frais divers de gestion
5 ^{ème}	classe: magasin	30	marchandises, matières, fournitures, emballages, mis en stock

Malheureusement le code ne peut pas être suffisamment détaillé pour servir également comme code de magasinage et pour les fiches d'articles du département d'achat. Une numérotation trop détaillée chargerait trop la manutention des documents et entraînerait une négligence de l'autre partie du code caractérisant la commande. L'entreprise est alors tenue de développer une méthode rationnelle pour trouver un pont entre les différents codes.

Quelques entreprises, qui n'utilisent pas un nombre excessif de matières et qui disposent des machines de bureau modernes, peuvent combiner la numérotation du plan comptable avec celle du magasin, de la production, de l'achat, du planning, du service technique et des autres départements intéressés. Par exemple pour la quatrième classe "frais divers de gestion 66 " les groupes élémentaires sont subdivisés par le plan comptable comme suit:

66	frais divers de gestion
660	publicité et propagande
661	missions et réceptions
662	fournitures de bureau
663	documentation générale
664	frais de PTT
665	frais d'actes et de contentieux
666	cotisations et dons

- 667 frais de conseils et assemblées
- 668 subventions accordées
- 669 jetons de présence.

Pour permettre d'intercaler d'autres caractéristiques il faudrait laisser de la place pour d'autres éléments tels que

- 662 fournitures de bureau
- 6621 bureaux
- 6622 crayons
- 6623 papier
- 6624 règles

Il sera difficile de placer tout le matériel de bureau dans neuf caractéristiques numériques, ce qui nous oblige à travailler sur au moins cinq positions si l'on veut se baser sur le plan comptable officiel. Pour faciliter l'introduction d'une automatisation de ces travaux, il faudrait accepter les cinq positions pour toutes les classes. Ainsi, à la place de 663 on mettrait 66300 et pour 3,30000.

A cette rubrique s'ajoute le code des matières établi d'après le même principe:

- 200000 bois
- 210000 bois contreplaqué
- 211000 chêne contreplaqué
- 211100 chêne contreplaqué 1^{ère} qualité
- 211130 chêne contreplaqué 1^{ère} qualité 3,00/1,30 m
- 211134 chêne contreplaqué 1^{ère} qualité 3,00/1,30 m, épaisseur 4 mm

Cette codification désigne toutes les matières approvisionnées. Les avantages d'une telle numérotation sont utilisés dans une nouvelle méthode de classement, la méthode Brish.

L'utilisation d'un code qui se compose des deux éléments, celui du plan comptable et celui du code de matières, doit être examinée pour chaque cas en particulier.

De toute façon, rien n'empêche d'inscrire les deux éléments lors de l'établissement d'une commande, l'un dans le code tripartite et l'autre dans la rubrique de désignation des matières.

De plus, si l'entreprise entreprend plusieurs fabrications avec plusieurs produits, il est avantageux de connaître les coûts par département ou même par section, ce qui demande une répartition de frais par nature aux différents lieux.

Ici l'on se trouve en présence d'un problème énoncé déjà plus haut: très souvent le destinataire définitif n'est pas connu. Le lieu d'imputation ne se révèle qu'à posteriori.

Dans ce cas, il faut suivre le même procédé que pour les frais par nature: le bien ou le service acquis est à la charge du magasin en attendant son imputation définitive.

Il faut spécifier aux déclencheurs de commandes internes que l'indication du code de magasin entraînera automatiquement la mise en stock du matériel commandé. Pour des commandes urgentes il faudrait donc prévoir un processus spécial permettant d'intervenir dans le circuit normal: réception de marchandises, contrôle quantitatif, contrôle qualitatif et magasinage en établissant en même temps le bon d'entrée et de sortie sans que la marchandise soit stockée.

Cette solution est surtout à envisager dans les entreprises dont la structure interne est relativement simple. Le des-

tinataire peut être trouvé facilement soit par acheminement direct, soit par l'intermédiaire du magasin. Le problème est cependant plus délicat pour les entreprises disposant de sous-traitants internes qui ont eux aussi peut-être leurs sous-traitants internes travaillant pour plusieurs départements. Il s'agit des services auxiliaires dont les prestations touchent plusieurs autres secteurs. Le planning d'approvisionnement pour ces sous-traitants doit être le plus efficace possible afin d'empêcher des écritures de charge et de décharge pénibles. Il est évident que plus ces opérations comptables sont nombreuses plus le risque d'erreur augmente et plus ces transactions chargent l'exploitation rationnelle.

Pour cette raison il est recommandé d'attribuer le matériel acheté par le sous-traitant interne pour un département tiers directement à ce dernier. Les frais administratifs sont à répartir selon une clé.

Le code d'acheminement des marchandises ne doit pas être mélangé avec le code d'imputation des frais. Le premier est un chiffre concernant la destination géographique de la marchandise livrée et le second concerne son imputation comptable. Le premier figure toujours sur la commande et devrait se trouver également sur la documentation du fournisseur, tandis que le second est un code exclusivement interne. Les deux codes peuvent être identiques pour les entreprises de structure simple. Pour les autres il faut, soit se contenter d'une comptabilité industrielle approximative seulement, soit procéder à des opérations pénibles de charge et de décharge ou encore faire passer tous les arrivages au magasin pour les redistribuer ensuite selon demande.

Pour conclure, un exemple peut illustrer la codification

proposée pour une entreprise de structure plus compliquée:

Le déclencheur de la commande interne, le chef de fabrication, commande des barres de fer pour sa fabrication. Il veut qu'après réception, la marchandise soit stockée et met donc le code d'acheminement du magasin A soit 362. Comme il s'agit d'une matière première mise en stock, il inscrira le code de la sixième classe, soit 3251, barre de fer mise en stock.

Le code de la commande interne se compose maintenant de trois parties: 12 365 - 362 3251 dont la première représente le numéro d'ordre de la commande interne remplacé par le numéro d'ordre de la commande externe.

Dès que la commande interne est confirmée au déclencheur de la commande interne, celui-ci informera le chef de magasin pour qu'on lui réserve les barres de fer. Il s'agit alors d'un stock affecté.

Enfin les barres arrivent et provoquent le circuit de documents internes déjà décrit. Le code d'acheminement permet d'envoyer les barres au magasin. Le bon de sortie indiquera alors le lieu d'imputation, la fabrication A.

Si pour une raison quelconque, la fabrication A a tout d'un coup un besoin urgent de barres l'obligeant à retirer la livraison du circuit prévu pour en pouvoir disposer plus tôt, on établira des bons d'entrée et de sortie du magasin fictifs.

Au cas où les barres sont cédées à la fabrication B le processus sera le même.

La normalisation des documents

Pour qu'un traitement rapide et uniforme des documents puisse être fait, le nombre des documents doit être aussi réduit que possible et la nature des documents aussi simple que possible.

En effet, les documents internes doivent tous être rédigés de la même façon pour faciliter le travail des utilisateurs et pour éviter des recherches pénibles dans l'interprétation des écritures.

C'est pour ce but que l'Internal Control demande d'une part une documentation complète sur l'activité d'approvisionnement et d'autre part un traitement uniforme des documents.

Ainsi une commande ne peut être passée que sur la base d'une commande interne. Lors d'une commande téléphonique passée en cas de besoin urgent, les commandes internes et externes doivent être rédigées à posteriori.

Malheureusement beaucoup de fournisseurs n'ont pas l'habitude de confirmer les commandes, ce qui amène l'entreprise à rappeler la commande au moyen d'une relance qui permet de s'assurer que le fournisseur a pris note de la commande. La relance doit comporter tous les détails déjà mentionnés dans la commande. Une simple réclamation ne suffit pas, étant donné que souvent la commande a été perdue et que le fournisseur ne dispose plus des informations nécessaires. En cas d'urgence il faudrait contacter le fournisseur par téléphone.

Pour certaines livraisons l'administration interne peut se contenter de la commande, parce qu'elle ne peut pas exiger un bulletin de livraison ou même une confirmation de com-

mande des fournisseurs, ceci surtout pour les envois d'une valeur relativement petite.

Cependant, l'acquisition du matériel pour la fabrication doit être assurée pour des raisons évidentes dans tous les cas, même si les valeurs ne dépassent pas la limite fixée.

C'est à cause de ces exceptions qu'on ne se trouve pas toujours en présence des mêmes documents.

Le chemin à suivre le plus économique sera donc le suivant:

1. Établissement de deux sortes de formules qui ne diffèrent pas dans leur aspect mais en ce qui concerne le nombre d'éléments;
2. fixation d'une limite au-dessous de laquelle on emploiera la formule moins volumineuse (par exemple Frs. 100,--);
3. acheminement des documents internes aux services intéressés.

Pour les commandes dont la valeur dépasse la somme de Frs. 100,-- on emploie une formule qui se compose de cinq parties principales:

- la commande
- la relance
- la confirmation de commande
- le rappel
- le bulletin de livraison.

Comme nous l'avons dit le nombre de documents est donc respectivement de 3, 1, 4, 1 et 4 pièces pour chaque transaction.

La première formule se composerait donc de 13 éléments. Ceci représente une limite inférieure qui peut être modifiée lors de besoins spécifiques. Ainsi on utiliserait un exemplaire supplémentaire de la commande pour l'imputation au budget ou pour l'information d'un agent, etc.

Le jeu complet de la commande externe sera tapé d'un seul coup, ce qui présente de grands avantages au point de vue d'économie des frais d'administration. Même si le coût du matériel paraît plus cher, l'information complète des départements internes le compensera largement.

La formule simple employée pour les commandes au-dessous de Frs. 100,-- est beaucoup moins volumineuse, parce qu'elle ne contient que la partie de la commande, donc trois exemplaires. L'utilisation des formules citées plus haut alourdirait l'administration de l'approvisionnement et son contrôle.

Par contre, dans tous les cas où la marchandise arrive sans bulletins de livraison ou que ceux-ci sont en nombre insuffisant, il faut établir des bons d'entrée en trois exemplaires lors de la réception pour remplacer les documents externes qui suivent le chemin normal des bulletins de livraison.

De toute façon, l'Internal Control doit veiller que ces formules soient utilisées pour leur destination propre. En aucun cas l'omission de l'établissement d'une commande ne peut être tolérée.

Des lacunes administratives entraînent des contacts entre tous les départements concernés, ce qui provoque des frais supplémentaires. Si par exemple une entrée de marchandise est signalée, pour laquelle la réception ne dispose pas

d'un double de la commande, il faut de longues recherches pour vérifier le bien-fondé de la livraison, fait qui provoque des frais plus élevés que ceux entraînés par une commande qui a suivi le chemin habituel.

La normalisation des documents est poussée encore plus loin avec l'application du système d'hectographie. Elle permet au moyen d'un cliché d'établir simultanément:

- la demande d'offre
- l'offre
- le regret
- la commande
- la confirmation de commande
- le bulletin de livraison
- la relance
- la réclamation de livraison

L'avantage est évident: une seule écriture suffit pour 100 documents et plus. Quelques écritures supplémentaires suffisent pour compléter les indications spéciales éventuelles d'un document.

La comptabilisation

En comptabilité en partie double chaque écriture dans un compte entraîne automatiquement une contre-écriture. En ce qui concerne l'approvisionnement, cela signifie que les arrivages ne peuvent pas être pris en considération du point de vue comptable, si on ne connaît pas le deuxième compte.

L'écriture à passer est: marchandises achat à créditeurs. Evidemment cette écriture ne peut pas être passée avant

que l'entreprise ne connaisse le montant à comptabiliser. Celui-ci s'exprime dans la facture du fournisseur.

Comme d'une part les factures elles aussi sont retardées dans d'autres départements jusqu'à ce qu'elles arrivent enfin à la comptabilité et que d'autre part la connaissance du montant de l'engagement envers les fournisseurs est extrêmement importante pour le budget, il faut déjà établir un état provisoire des engagements avant leur comptabilisation.

Ceci s'effectue dans le département de vérification des factures qui après avoir reçu, moyennant quittance, les factures par l'entrée du courrier, contrôle le double de cette quittance en forme de compte et en transmet le montant total à la comptabilité pour l'inscription dans le budget.

Ce procédé comporte quatre avantages:

1. Le registre provisoire contient toutes les factures des fournisseurs. Si exceptionnellement, une facture est passée contre quittance à un autre département on sait de quelle facture il s'agit. Une facture ne peut pas se perdre.
2. Pour le budget, la connaissance plus rapide de l'engagement; en effet, il n'est pas nécessaire d'attendre le contrôle des factures et leur comptabilisation.
3. La possibilité de faire des comparaisons statistiques concernant l'écart entre factures contrôlées et non-contrôlées qui permettent d'estimer la rentabilité d'un secteur d'activité du dé-

partement de vérification des factures.

4. La vérification comptable arithmétique entre le département de vérification des factures et la comptabilité financière.

Cette technique de décharge propre à l'entrée du courrier peut être transformée sans autre selon les besoins particuliers de l'entreprise.

Ainsi il n'est pas indispensable que la première liste de factures entrées soit mise sur pied par le responsable de l'entrée du courrier. Elle peut également être établie dans ce département en collaboration avec le personnel de vérification des factures.

Ce qui importe c'est que cette liste soit rédigée dans la forme d'une quittance-compte en double exemplaire et que ceux-ci se repartissent sur les deux départements.

49

Le département de vérification des factures

L'Internal Control demande la centralisation et l'indépendance de la vérification des factures. Le service de vérification des factures constitue le point névralgique qui détermine l'efficacité du système de contrôles du service d'approvisionnement. Son inexistence rend impossible l'établissement d'une organisation selon les principes de l'Internal Control.

Pour cette raison ce travail se préoccupera encore par la suite des problèmes soulevés par ce département.

Le département de vérification des factures soumis à la

responsabilité de la direction financière reçoit des informations de la section d'achat, d'entrée du courrier et d'entrée des marchandises et en réexpédie une partie à la comptabilité.

Comme instrument de contrôle il révisé simultanément l'activité du service d'approvisionnement et la documentation des fournisseurs.

Il comprend parfois en même temps le contrôle des biens et des services livrés par les fournisseurs externes et internes. Cependant, cette analyse se limite au domaine plus restreint de la vérification des factures externes. Le problème dans sa totalité fut déjà traité par un auteur allemand.¹⁾

L'achat fournit une copie de la commande et un exemplaire de la confirmation de commande avec une notice s'il y a une modification de la commande originale. Le département d'entrée du courrier achemine une facture et la réception des marchandises établit un document concernant l'exécution de la livraison. Dans des cas spéciaux, l'achat met à la disposition du département de vérification des factures des contrats et d'autres indications pour l'informer de la quantité et de la qualité des livraisons à contrôler. Sur la base de ces documents, la vérification des factures s'effectue par la comparaison d'une part de la commande et du bulletin de livraison et d'autre part de la commande et de la facture. Le contrôle administratif interne prévoit par des directives appropriées le traitement d'une affaire, en cas de non-conformité des documents.

La vérification des factures permet de surveiller l'activité de l'achat et des fournisseurs. En plus, la révision interne assure par la division des fonctions gestion des

stocks. réception et contrôle des arrivages un contrôle automatique réciproque des livraisons.

Par conséquent, des fraudes et des erreurs du service d'approvisionnement dans ce domaine deviennent impossibles à moins qu'il n'y ait plusieurs personnes, de plusieurs départements qui collaborent pour un but commun, au détriment de l'entreprise, ce qui toutefois implique la possibilité d'une découverte plus facile.

Par exemple, si un acheteur est corrompu par le fournisseur et achète des produits défectueux à un prix trop élevé, la vérification des factures découvrira cette corruption sans difficulté par la documentation neutre du département de réception des marchandises.

Si le service de vérification des factures constate l'identité de ces documents il autorise le paiement de la facture en transmettant les factures par l'intermédiaire de la comptabilité à la trésorerie.

Au moment où le département reçoit les factures par l'intermédiaire du service d'entrée du courrier, il constitue une liste de créances provisoire. Cette liste sera corrigée par des modifications apportées en cours de contrôle. Ce processus est nécessaire pour faire connaître au département des finances l'état actuel des dettes. Les factures corrigées sont passées à la comptabilité. Après la passation des écritures dans les comptes l'application du contrôle interne comptable permet de comparer les totaux des deux départements.

Le terme de vérification des factures se justifie par le fait que l'activité comprend plusieurs domaines. Il ne s'agit pas simplement de recalculer les différentes posi-

tions de la facture, ce qui entraînerait l'emploi du terme vérification arithmétique, mais de procéder à toute une gamme d'opérations sur les documents appropriés qui permettent de juger également certaines activités du service d'approvisionnement.

L'organisation de l'approvisionnement devrait à tout moment se rendre compte de l'importance de ce département neutre pour faire fonctionner l'Internal Control dans ce domaine.

5

Le fonctionnement de l'Internal Control et l'approvisionnement

Le service d'approvisionnement procure à l'entreprise tous les biens et les services dont elle a besoin. Il existe cependant une activité qui est exclue de cette tâche: le service du personnel. Ainsi l'approvisionnement se réduit à l'acquisition des services et des matières qui lui sont fournis par d'autres entrepreneurs.

En effet, l'approvisionnement ne se borne pas à une simple exécution des besoins constatés, mais il prend son début dans le budget de fabrication. Il comporte le plan, sa réalisation et leur contrôle.

La première tâche est assumée par les instruments de planning et de gestion des stocks, la deuxième par l'achat et la troisième d'une part par la réception des arrivages et, d'autre part, par le département de vérification des factures. Le dernier département se trouve placé en dehors de la responsabilité du chef d'approvisionnement.

Ceci à titre récapitulatif pour éviter des malentendus.

L'Internal Control intervient au moment où il est question d'une organisation de l'approvisionnement concernant ses responsabilités, sa documentation et son personnel. Il détermine la compétence des services, les mesures de contrôle à l'intérieur du service d'approvisionnement et l'intervention du bureau de révision interne. En plus, il s'occupe de la comptabilité et des calculs économiques afin de trouver des valeurs optimum, telles que la gestion rationnelle des stocks et la dimension optimum de la commande.

Toujours d'après la terminologie que nous avons adoptée au début de cette analyse, ce sont les instruments des contrôles internes administratif et comptable qui s'occupent de l'établissement des plans comptables et des plans d'approvisionnement basés sur des calculs économiques ainsi que de l'élaboration des directives.

Enfin, les autres instruments de l'Internal Control, le contrôle interne et la révision interne surveillent l'exécution des plans et les résultats des travaux effectués.

Pour se convaincre de la véracité et de l'exactitude des données comptables ou même extra-comptables, le réviseur peut, en principe, suivre deux voies différentes: la méthode directe et la méthode indirecte.

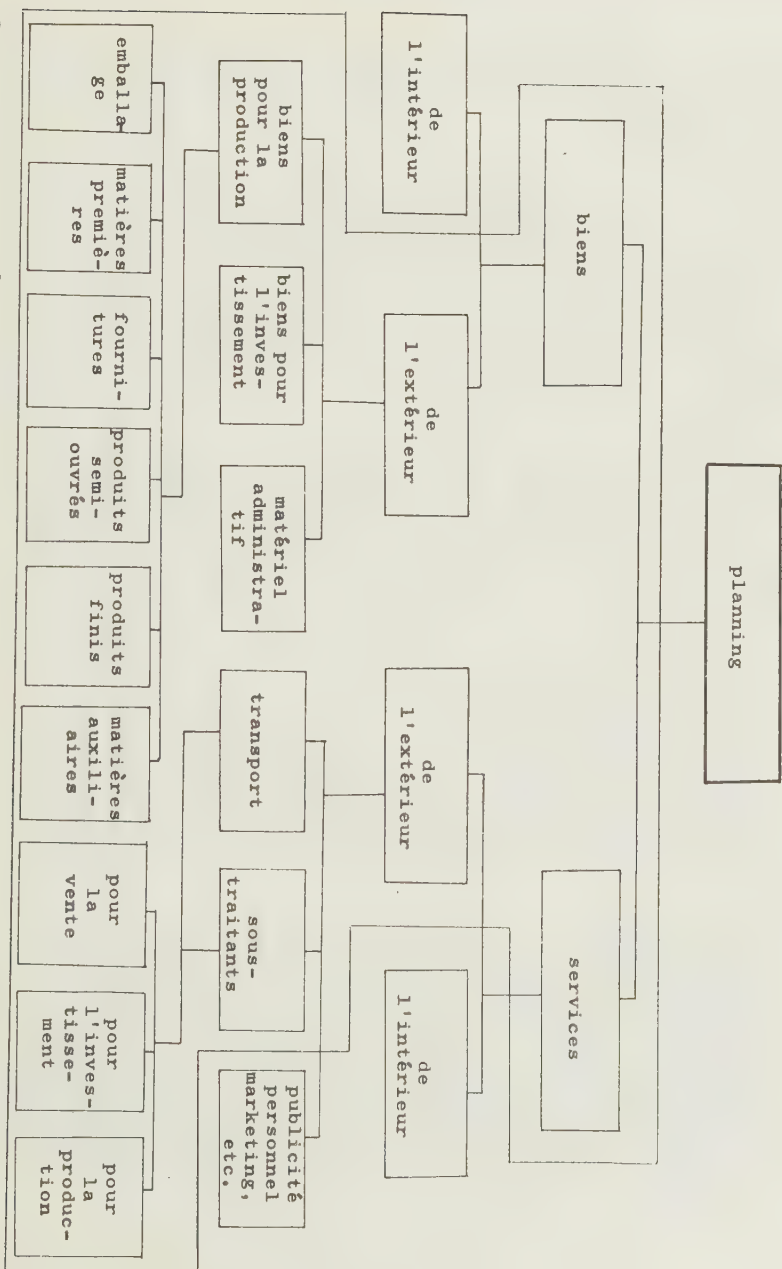
Dans le premier cas, il s'agit d'établir la concordance directe des inscriptions avec les éléments justificatifs de base correspondants. La situation comptable est alors vérifiée en totalité ou en partie en se référant aux pièces d'origine. Pour ce faire, on peut d'ailleurs procéder soit par progression, soit par régression, selon que l'on chemine, comme le comptable lui-même, de la pièce comptable au bilan ou que l'on remonte, en sens inverse, du bilan

à la pièce justificative.

Lorsqu'il recourt à la méthode indirecte, le réviseur fonde son appréciation sur la qualité du travail comptable effectué dans l'entreprise et sur la valeur du contrôle interne. Il procède également par recoupements et par comparaisons, rapprochant les chiffres homologues obtenus par des voies différentes, confrontant les données d'une période avec celles d'une autre période, se référant aux prévisions budgétaires, aux normes professionnelles et aux ratios économiques pour apprécier les composantes de la situation comptable de l'entreprise.

Toutefois, qu'il s'agisse de substituer la vérification du bon fonctionnement de l'Internal Control à celles des opérations elles-mêmes ou qu'il s'agisse d'utiliser des méthodes de recoupement ou de comparaison, les divers procédés de contrôle indirect ne permettent pas généralement d'obtenir des résultats aussi probants que le contrôle direct. Ces procédés sont donc surtout utilisés pour préparer et compléter le travail en délimitant les secteurs qu'il convient de vérifier plus particulièrement par la méthode directe.¹⁾

Après cette introduction essentiellement théorique aux problèmes généraux de notre sujet, la partie suivante se préoccupera principalement des soucis de la pratique. Elle contient à la fois la description des mesures actuelles rencontrées dans plusieurs entreprises et des propositions de modification qui, dans leur ensemble, ne sont réalisées à notre connaissance dans aucune entreprise.



Les secteurs encadrés font partie de cette analyse

Fig. 9

51 Les services d'approvisionnement

511 Le planning

Les biens et les services font l'objet du planning d'approvisionnement. Dans une entreprise commerciale il s'agit surtout des marchandises destinées à la vente. Dans l'industrie, les problèmes du planning sont plus compliqués. Comme nous l'avons déjà précisé, l'entreprise industrielle doit faire des prévisions qui s'étendent à un champ plus large, ce que clarifie Fig.9.

Comme nous l'avons dit, le planning se base sur les prévisions de vente et de fabrication ou sur le plan d'investissement et le plan d'achat de matériaux administratifs. La partie qui demande une attention particulière est le planning d'approvisionnement pour la fabrication.

Si la nature du produit à fabriquer exige l'assemblage de beaucoup d'éléments, le planning doit avoir recours aux dessins, aux analyses de produit, aux gammes d'opérations et à la nomenclature. Ils permettent d'exprimer la proportion entre les différentes pièces détachées qui interviennent. En multipliant les résultats obtenus par les prévisions de vente, on détermine le contenu de la réquisition d'approvisionnement.

Une harmonisation entre les pièces détachées est absolument nécessaire. Une fois que les caractéristiques de chaque matière sont méticuleusement fixées, on peut procéder à l'établissement d'une nomenclature codifiée. Par exemple pour un cas simple, si la fabrication du bois contreplaqué demande trois sortes de matériel, 1. du bois de la qualité A, 2. du bois de la qualité B et de la colle, on peut déterminer la réquisition d'approvisionnement d'après la

codification de la Fig. 10.

feuille 123 bois contreplaqué $4 \frac{m}{m}$
bois nécessaire $3 \times 1,5 \frac{m}{m}$

Unité	Position	Matériel	code	quantité	caractéristique technique
$1 m^2$ de bois	1	Bois A	9213	$1 m^2$	$1,5 \frac{m}{m}$
contreplaqué	2	Bois B	9721	$2 m^2$	$1,5 \frac{m}{m}$
$\frac{4}{m}$	3	Colle	5632	0,3 kg	-

Fig. 10

Au moment où la prévision de vente est fixée à par exemple 3.000.000 m^2 pour une année, la quantité du bois A à approvisionner s'élève à 3.000.000 m^2 , celle du bois B à 6.000.000 m^2 et celle de la colle à 900.000 kg pendant la même période.

Malheureusement ce système présente un désavantage en ce qui concerne la proportion entre les différentes pièces détachées en supposant un équilibre constant entre les matières, ce qui n'est pas le cas dans la pratique à cause des rebuts: il se trouve que certaines pièces sont plus délicates que d'autres ce qui entraîne une disproportion entre les éléments.

En outre, l'importance des déchets diminue pour les matières qui sont à incorporer à la fin du processus, étant donné que chaque opération porte un risque de déchet d'où peut résulter un déséquilibre des composants du produit final.

Si la fabrication est alimentée directement par la réception des marchandises sans que les produits entrent en stock, c'est le devoir du planning de se préoccuper de ce déséquilibre. Au contraire, si les marchandises passent par l'entrepôt, au moins théoriquement, on se trouve en présence d'un problème de gestion des stocks, pour reconstituer l'équilibre nécessaire.

En vérité, il s'agit toujours d'une tâche rattachée à la gestion des stocks, parce que la fabrication d'un produit fini suppose que l'entreprise dispose d'un stock de fournitures. Donc, il est seulement question de savoir si cette fonction d'harmonisation doit être remplie par le planning ou par le département des stocks.

Les formules des réquisition d'approvisionnement peuvent être remplies individuellement ou collectivement, c'est-à-dire en utilisant une feuille pour chaque article ou une pour plusieurs articles. La deuxième possibilité présente de légers avantages par rapport à la première:

- la valeur documentaire est plus grande, d'où un plus petit danger de perte de formules,
- moins de formules consommées.

D'autre part, il faut numérotter les différents articles et prévoir que la commande de certaines pièces ne soit pas retardée par l'utilisation d'une formule collective.

La réquisition d'approvisionnement est établie en deux exemplaires de couleurs différentes, dont un pour la gestion des stocks et un pour les dossiers du département de planning.

En outre, il existe une liste contenant les numéros des réquisitions d'approvisionnement avec les visas de réception par le responsable de la gestion des stocks. Cet instrument est très valable pour la décharge du département du planning.

La réquisition d'approvisionnement contient les éléments suivants:

- numéro d'ordre
- numéro du plan comptable
- date
- date de livraison demandée
- visa de celui qui établit la réquisition
- le nom ou le département-demandeur
- visa du chef du département
- numéro d'article
- quantité
- caractéristiques techniques
- date et visa du magasinier
- date et visa d'achat
- défalcation
- no. commande externe
- observations supplémentaires

Il est évident que l'établissement de la réquisition d'approvisionnement et son acheminement vers le département de

gestion des stocks doivent être effectués dans un minimum de temps pour pouvoir passer la commande aussi rapidement que possible.

La tâche de la gestion des stocks consiste maintenant à déterminer sur la base de la réquisition d'approvisionnement la quantité qu'il faut demander à l'achat d'acquérir. Pour ce faire, elle se réfère à l'état de ses stocks et aux commandes en cours. Pour éviter des commandes faites à double ou des omissions, il faudrait prévoir une formule de réquisition d'approvisionnement dont le point névralgique serait la période d'approvisionnement, c'est-à-dire un code de semaine stipulant les différentes commandes internes se basant toutes sur la même date de réquisition d'approvisionnement. Cette date doit faire partie du code de réquisition qui comprend déjà le numéro d'ordre et le code du plan comptable, par exemple:

Numéro d'ordre	Numéro plan comptable	Semaine
36 768	64 325	23

Cette mesure doit être prise pour pouvoir classifier les commandes et les livraisons selon les différents rythmes du plan de fabrication, parce qu'il se peut que l'achat en déterminant la quantité définitive s'éloigne de la commande interne pour profiter d'un rabais de quantité. Si les délais de livraison sont longs ou si le fournisseur envoie des livraisons partielles, l'image de la gestion des stocks peut être troublée facilement, avec pour effet

qu'elle freine le lancement de commandes internes ou qu'elle l'accélère.

Dans cette optique, une collaboration étroite entre les quatre départements du service d'approvisionnement apparaît indispensable, surtout pour la section de gestion des stocks qui, par sa politique du stock, influence considérablement les frais d'approvisionnement.

En effet, l'attention de la gestion des stocks se porte sur deux phénomènes:

- les frais de stock
- la formation d'un stock-outil pour éviter une rupture des stocks.

La gestion optimale des stocks qui représente un but de l'Internal Control doit tenir compte de ces deux impératifs contradictoires: les stocks occasionnent des frais. Mais d'autre part une insuffisance de matériel arrête la fabrication, fait qui entraîne des inconvénients encore plus grands. Pour cette raison il faut un stock de réserve.

L'intervention de l'Internal Control permet de réduire le stock supplémentaire à son strict minimum. Il ne peut le supprimer totalement, parce qu'il existe des phénomènes qui ne peuvent pas être planifiés car ils n'ont pas de caractère régulier. Ainsi une machine défectueuse peut tripler soudainement les rebuts, ce qui cause une demande non-planifiée supplémentaire que les stocks doivent satisfaire. Ce risque peut être pris en considération dans un calcul des probabilités, ce qui peut aider à éviter un gonflement des stocks.

D'autre part, on peut très bien envisager une réserve sus-

ceptible de remplacer complètement une série de production. Ceci est indispensable si l'entreprise est liée par des contrats spéciaux avec les clients, bref, dans tous les cas où une seule rupture des stocks coûte plus cher qu'une réserve permanente.

Trois facteurs sont notamment à prendre en considération:

- l'état des stocks
- les entrées prévisionnelles
- les sorties prévisionnelles.

L'inventaire constitue la base du calcul d'approvisionnement entrepris par le département de gestion des stocks. Il existe beaucoup de littérature sur la technique de l'inventaire. Il n'est pas question d'y ajouter ici une nouvelle contribution. Cependant, nous rappellerons qu'en règle générale le calcul du volume optimal des stocks nécessite un inventaire permanent mis à jour par l'inventaire physique entrepris une ou deux fois par année.

Les livraisons constituent le flux d'alimentation des stocks. Les commandes ou les confirmations de commandes en forment le stock prévisionnel. Comme nous l'avons déjà précisé, les demandes d'achat ne sont qu'approximatives en ce qui concerne les quantités. Elles sont modifiées, le cas échéant, d'abord par la commande officielle, ensuite par la confirmation de commande, peut-être aussi par la relance et enfin par les livraisons. Il convient de communiquer ces modifications le plus vite possible à la gestion des stocks, afin qu'elle puisse les prendre en considération lors de l'établissement de sa prochaine demande.

On pourrait se demander s'il est nécessaire d'inonder la gestion des stocks de tant de documents. En effet, le

traitement de ces documents est cher; il s'agit donc de savoir si ces frais peuvent être compensés par les décisions optimum prises sur la base de cette documentation.

Les documents du flux d'alimentation parviennent sous diverses formes à la gestion des stocks. Il s'agit d'un exemplaire du bulletin de livraison ou d'un papier interne qui accompagne les livraisons lors du passage du département de réception, de contrôle et de distribution des livraisons à la gestion des stocks.

Cependant, pendant le laps de temps qui s'écoule entre le lancement de la commande interne et la livraison, la gestion des stocks n'a aucune possibilité d'intervention. Des communications supplémentaires adressées à la gestion des stocks, soit une copie de la commande, soit une copie de la confirmation de commande, visent à soutenir les efforts de l'Internal Control. Ces mesures permettent à la gestion des stocks d'avoir à tout moment une vue d'ensemble sur l'inventaire actuel et prévisionnel de l'entreprise.

Normalement, les sorties de stocks s'effectue de la même façon. Des anomalies non-planifiées de la fabrication peuvent conduire cependant à une modification du plan d'approvisionnement.

L'inventaire permanent est le reflet des mouvements des stocks, toute entrée et sortie du stock s'y inscrit. Comme en comptabilité, aucune écriture dans les comptes n'est effectuée sans documents. Il s'agit de récépissés; d'une part, c'est la gestion des stocks qui certifie la réception des livraisons et, d'autre part, c'est les utilisateurs qui accusent réception d'un matériel spécifié. Le caractère de ces documents est simple. Ils comportent les indications suivantes:

- numéro d'ordre
- date
- nom et numéro du matériel
- code de l'utilisateur et des frais par nature
- quantité
- visa.

Les comptes de l'inventaire, les fiches de stock, se réfèrent à la codification du matériel du département de planning. Ils sont classés d'après les numéros du matériel et contiennent les quantités entrées et sorties avec les numéros d'ordre des bons de matériel, ainsi que le stock affecté et une référence pour les demandes d'achat.

La gestion des stocks entretient des relations essentiellement avec les départements de planning, d'achat et de réception de marchandises. Pour déterminer le volume de la quantité à demander, elle se base sur la réquisition d'approvisionnement et pour exprimer sa propre demande elle se sert de la formule "commande interne" ou "demande d'achat". La commande interne englobe les mêmes renseignements que la réquisition d'approvisionnement sauf l'indication de l'analyse de produit. Seules les quantités peuvent varier. Les caractéristiques qualitatives ne peuvent varier qu'avec le consentement du bureau technique à moins que des directives strictes de standardisation n'aient été émises.

5121 La formule d'approvisionnement

La formule la plus répandue pour la détermination de la quantité à approvisionner pour l'entretien des stocks est celle utilisée par le Service des Approvisionnements de la S.N.C.F. :

$$Q = KC - (R - D)$$

K = la consommation mensuelle moyemne

$$C = P + S + L$$

P = la période de réapprovisionnement

S = le délai de sécurité pour pouvoir parer aux variations de consommation

L = le délai entre la date d'établissement de la commande interne et la mise en stock

R = la quantité en stock + commandes internes et externes en cours

D = l'insuffisance de couverture

Supposons que:

$$K = 50 \text{ pièces/mois}$$

$$C = 3 + 0,5 + 1,5 = 5 \text{ mois}$$

$$R = 30 \text{ pièces}$$

$$D = 0$$

On calculera:

$$Q = 50 \times 5 - (30 - 0)$$

$$250 - 30 = 220 \text{ pièces}$$

La commande interne sera donc établie pour 220 pièces.

La couverture comprend donc pour

$$220 + 30 = 250$$

pièces correspondant à un délai de 5 mois et à une consommation mensuelle de 50 pièces.

Notons encore, qu'à part cette formule, il existe encore une quantité d'autres essais dans la littérature pour déterminer le volume des stocks.

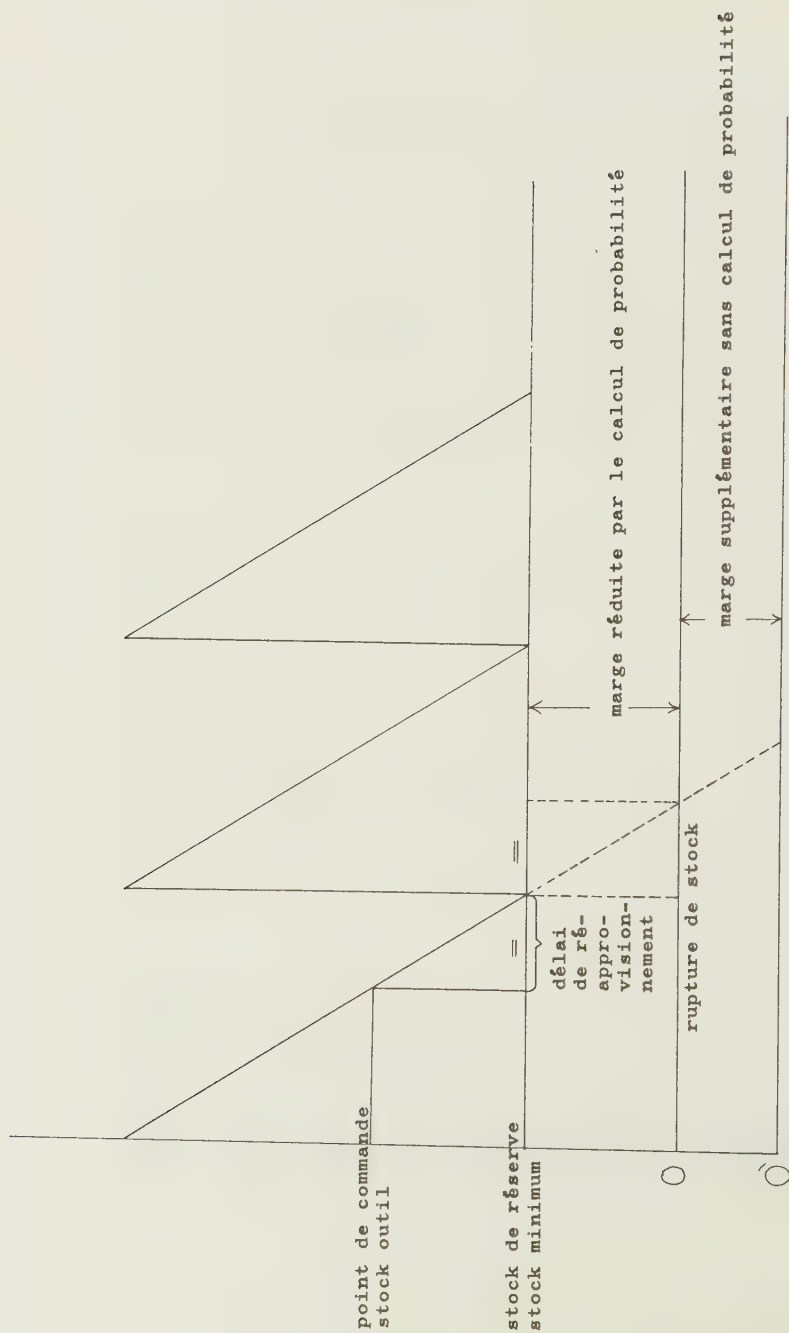


Fig. 11

5122 Le stock minimum

Pour éviter la rupture du stock, l'établissement d'un "stock outil" est absolument nécessaire. C'est la "fameuse sonnette d'alarme" qui fonctionne rarement bien.

Quand la rubrique stock minimum figure sur la carte de stock, le chiffre reste fixe trop longtemps; le plus souvent ceci est dû au mauvais fonctionnement de l'information se rapportant aux délais de livraison.

Le stock minimum doit être au moins égal à la quantité de matières à consommer pendant le temps mis à l'obtenir¹⁾, à moins qu'on n'ait pas de meilleurs instruments pour réduire la quantité de réserve en fonction du calcul de la probabilité. (Fig.11)

Pour déterminer le stock minimum S il faut au moins avoir les éléments suivants:

D = délai d'approvisionnement

$\bar{x}$ = moyenne de n sorties quotidiennes

t = paramètre dépendant du risque de rupture de stock

Ces éléments sont compris dans les formules suivantes:

$$S = t \bar{x} D$$

et

$$\bar{x} = \frac{(x_1 - \bar{x})^2 + (x_2 - \bar{x})^2 + (x_3 - \bar{x})^2 \dots + (x_n - \bar{x})^2}{n}$$

Si par exemple

$$t = 1,96$$

$$\bar{x} = 2$$

$$D = 90 \text{ (exprimé en jours)}$$

on obtient

$$S = 1,96 \times 2 \quad 90 = 38$$

Le tableau suivant donne les valeurs de t pour différentes valeurs du risque de rupture de stock.²⁾

P	0,05	0,025	0,01	0,05
t	1,645	1,96	2,326	2,576

Fig. 12

Cependant, ce n'est pas le but de cette étude de s'arrêter aux détails de la gestion des stocks et des autres éléments du service d'approvisionnement. Cette brève introduction permet d'apercevoir les problèmes qui sont à la base de l'Internal Control dans ce domaine.

513

L'achat

La commande interne ou la demande d'achat constitue la base de l'achat en ce qui concerne son caractère technique. Le département d'achat est strictement tenu d'exécuter cet aspect de la commande interne. Cependant, de tous les départements de l'approvisionnement, l'achat jouit de la plus grande liberté d'action. Il peut se prononcer de façon autonome sur les points négociables de la commande définitive. Il s'agit de la forme, des conditions d'achat, du prix et dans une certaine mesure aussi de la quantité et des délais.

Etant donné que le degré d'autonomie de ce département est souvent une source d'erreurs et de fraudes, l'Internal Control devra intervenir plus profondément dans ses opérations que dans celles des autres départements. Mais les mesures prises dans le but de protéger le patrimoine de l'entreprise doivent toujours être en accord avec l'exigence du coût total minimal. Pour cette raison, l'organisation du département d'achat doit s'inspirer du principe du contrôle réciproque automatique qui s'effectue du fait de sa collaboration avec les autres secteurs du service d'approvisionnement et en son sein même par la vérification des factures et par la révision.

La forme de la commande doit être conçue d'une manière à la fois publicitaire et nette. Les indications qui figurent sur les documents ne doivent laisser aucun doute concernant le sens juridique. Naturellement, elles doivent contenir toutes les informations qui feront partie du contrat d'achat. Une omission dans les documents internes n'a pas une portée aussi étendue que celle d'une commande. Les informations sont les suivantes:

- adresse complète de l'expéditeur et du fournisseur
- date
- numéro d'ordre complet
- notre référence
- référence du fournisseur
- la partie technique (dimension, article, couleur, etc.)
- quantité
- conditions d'achat (livraison, paiement, exclusion des conditions de vente du fournisseur et toutes les stipulations juridiques)
- délai de livraison
- lieu de réception
- le prix.

L'établissement de clauses juridiques protège l'entreprise contre les livraisons défectueuses et contre toutes les autres inobservations du contrat. Cependant, il se trouve que souvent, en pratique, ce n'est pas le droit qui décide de l'imputation des charges, mais la puissance économique des contractants.

D'ailleurs, même si les conditions d'achat visent à annuler les conditions de vente du fournisseur, celui-ci, en règle générale, ne les reconnaît pas expressément et les remplace par ses propres conditions, ce qui entraîne une situation juridique compliquée, car il est difficile de déceler à posteriori la clause qui fait partie du contrat. En outre, les conditions d'achat de beaucoup d'entreprises se heurtent souvent aux lois existantes, ce qui peut également signifier leur annulation, surtout en cas d'infraction aux bonnes mœurs.

Le domaine propre à l'achat est la négociation et le marchandage. C'est principalement ici que l'art de l'achat se déploie. Il englobe avant tout le prix, mais aussi tous les autres éléments du contrat d'achat. Dans la plupart des cas le prix est fonction de la quantité. Pour les petits montants un prix relativement élevé peut être toléré. L'effort déployé par l'acheteur en vue d'obtenir un prix moins élevé coûte probablement plus cher que le résultat éventuel ne décharge l'entreprise. Par contre, les besoins réguliers doivent être soumis à maintes révisions de prix.

La recherche d'un prix favorable obtenu en fonction de la quantité achetée se heurte cependant à deux obstacles: d'une part, les besoins de la fabrication ou des stocks et, d'autre part, aux calculs entrepris pour trouver la dimension optimale de la commande.

Une inobservation des indications de la gestion des stocks, qui parviennent à l'achat au moyen des commandes internes, entraînera une rupture des stocks et par là une rupture de la fabrication. En effet, les quantités qui figurent dans les commandes internes constituent les limites au-dessous desquelles l'achat ne peut aller sous peine de rupture des stocks; de même pour les délais il ne peut pas aller au delà.

S'il respecte les résultats des calculs optima, il n'existe pas de limites maxima pour l'achat, à condition que les besoins d'un matériel spécifique soient assurés par la prévision d'achat et le département technique. Il convient donc de rappeler les grandes lignes du calcul de la dimension optimale d'une commande. Pour ce faire, notre analyse se réfère à un exemple:¹⁾

supposons que:

le coût fixé pour chaque commande	A	18.--
le prix de base	B	4.-- par pièce
le taux annuel des charges exprimé en fraction de la valeur unitaire (il comprend les intérêts, le magasinage, la détérioration, la désuétude)	C	16 %
la consommation en unités par an	D	40.000 pièces

il en résulterait d'après la formule suivante

$$Q = \sqrt{\frac{A \times D}{\frac{C}{2} \times B}}$$

$$\begin{aligned} \text{que la quantité économique} &= \sqrt{\frac{2 \times 18 \times 40.000}{0,16 \times 4}} \\ &= 1.500 \text{ pièces} \end{aligned}$$

L'exemple cité ici fait dans une large mesure abstraction de la réalité. Il ne tient pas compte de beaucoup de facteurs qui exercent une influence nette sur le volume de la commande optimale. Ce sont surtout des facteurs non-mesurables qui doivent être pris en considération. Il s'agit principalement de:

- la valeur de la monnaie
- du degré de confiance de l'entrepreneur dans le développement futur du marché
- de la conjoncture
- de la modification de la politique fiscale
- de l'évolution des goûts
- des influences extra-économiques, etc.

Dans la recherche du volume de la commande optimale ces facteurs ne peuvent être négligés. Cependant, il serait faux de se résigner devant une tâche aussi compliquée, il faudrait plutôt partir d'une base réelle donnée par le calcul et pondérer le résultat en estimant l'importance des autres facteurs non-mesurables.

Les quantités et les délais sont des problèmes qui sont rattachés les uns aux autres. Pour combiner l'avantage d'un grand taux de rabais de quantité et des délais de livraison demandés par la gestion des stocks d'une part et pour des raisons de liquidité d'autre part, l'achat lance des commandes avec la clause "livraison à notre convenance". Cette mesure a pour but d'imputer la charge du financement des stocks au fournisseur.

L'achat entretient des rapports à l'intérieur de l'entreprise entre autres avec les départements de gestion des stocks, de trésorerie et de vérification des factures. Le contact se fait par la commande interne, le budget d'approvisionnement et par les demandes du département de

vérification des factures. Sur le plan extérieur il exerce toutes les activités commerciales avec les fournisseurs auxquels il est lié par l'échange des documents suivants:

- demande d'offre
- offre
- commande
- relance
- confirmation de commande
- réclamation de livraison
- toutes sortes de correspondances commerciales.

Pour s'assurer une vue d'ensemble sur les différents engagements envers les fournisseurs, l'achat dispose de plusieurs fichiers:

1. pour la documentation sur les fournisseurs, comprenant les prospectus, des dessins techniques, des listes de prix etc., classés d'après l'ordre alphabétique des fournisseurs
2. pour les produits principaux, la documentation complète classée d'après l'ordre alphabétique - ou numérique s'il existe un code - des produits
3. pour les commandes internes classées par ordre numérique
4. pour les commandes externes exécutées dans l'ordre des numéros de commande avec échancier
5. pour les factures dans l'ordre du point 2.
6. pour les bulletins de livraison par ordre numérique des commandes
7. pour les confirmations de commande classées d'après l'ordre numérique des commandes
8. pour le classement de la correspondance classée d'après l'ordre alphabétique des noms des fournisseurs.

La relance est remplie en même temps que la commande. Elle

est lancée à une date fixée au préalable et a pour but l'obtention d'une confirmation de commande. Souvent elle n'entre pas en ligne de compte ou elle est identique avec le rappel.

514

Réception, contrôle et distribution

Pour que l'organisation du service d'approvisionnement soit efficace d'après les principes de l'Internal Control, il faut obtenir une certaine discipline de la part des fournisseurs. En haute conjoncture, les exigences du client ne peuvent pas aller trop loin, étant donné que le fournisseur peut très bien trouver d'autres clients moins exigeants.

Cependant, si certains fournisseurs n'ont pas l'habitude de confirmer les commandes et ne font pas accompagner leurs envois par des bulletins de livraison, il faut intervenir vigoureusement. On pourrait même envisager de mettre à la disposition du fournisseur sa propre documentation déjà remplie, en lui demandant de la retourner signée.

De toute façon, on s'en remet à l'habileté de l'acheteur afin qu'il intervienne d'une manière appropriée pour que l'on dispose des documents voulus pour la réception, le contrôle et la distribution ainsi que pour les autres départements intéressés.

L'Internal Control exige que les arrivages soient reçus exclusivement par un service central: le service de réception, de contrôle et de distribution de marchandises. La réception effectuée par le magasin, la fabrication ou d'autres services n'est pas admissible.¹⁾

Pour vérifier si la marchandise livrée a vraiment été com-

mandée, la centrale d'arrivage des marchandises dispose d'un dossier des commandes en cours, constitué par un exemplaire des commandes ou si possible même des confirmations de commande. Pour éviter de longues recherches à l'intérieur de l'entreprise, aucune livraison ne sera acceptée pour laquelle il n'existe pas un double de la commande. Cette mesure sévère ne peut pas être appliquée si on n'est pas assuré que le dossier des commandes en suspens est vraiment complet.

Dans l'optique juridique, la valeur de la confirmation de commande est supérieure à celle d'un double de la commande, parce que c'est d'après les stipulations de la confirmation de commande que le contrat d'achat a été conclu. Cependant, l'acheteur peut prévoir dans les conditions d'achat incorporées au verso de la commande qu'aucune modification de la commande ne sera tolérée.

Dès que la vérification du bien-fondé de la livraison a eu lieu, la marchandise sera acceptée et le responsable vise le bulletin de livraison. Les marchandises sont déballées et le contrôle quantitatif est effectué. Le responsable du service de réception des marchandises doit déterminer sur la base des directives de l'Internal Control de quelle manière le contrôle quantitatif, soit complètement, soit par échantillonnage, doit être fait:

- compter
- mesurer
- peser
- estimer.

Une fois que l'exactitude de la livraison au point de vue quantité a été constatée, les marchandises sont rangées dans des rayons pour attendre leur distribution.

Il ne serait pas économique d'expédier les livraisons aux destinataires lors de chaque arrivage d'un paquet. On procédera plutôt à une distribution commune plusieurs fois par jour. S'il s'agit d'envois volumineux, on effectuera des distributions supplémentaires.

En principe, l'omission du contrôle de la qualité ne peut pas être tolérée. Le contrôle s'effectue soit directement à la réception, soit dans les départements de fabrication. Souvent le processus du contrôle qualitatif est compliqué et demande des outillages spéciaux, surtout pour le contrôle des éléments électriques et chimiques où le contrôle ne peut pas être fait dans le local de la réception; d'autres produits ne peuvent être contrôlés de façon économique qu'après un montage avec d'autres pièces détachées.

Cependant, dans la plupart des cas le contrôle de la qualité est effectué par le service de contrôle à l'intérieur du local de réception, avant que la marchandise soit mise en stock ou au moment où elle est lancée dans la fabrication.

L'envoi de la marchandise du département de réception au service de contrôle qualitatif est accompagné par la commande et le bulletin de livraison. Si les marchandises ne sont livrées qu'en partie, il faut établir une photocopie de la commande pour s'assurer qu'un exemplaire reste en suspens dans les dossiers de la réception. Pour sa décharge la réception de marchandises utilise une fiche de distribution qui sert en même temps comme base de renseignement pour les demandes des différents départements concernant l'arrivée des envois. (Fig. 13)

Le contrôle quantitatif se borne à la vérification des indications concernant la quantité et la forme, les dimensions ou le poids de la livraison, tandis que le contrôle qualitatif intervient pour constater si les caractéristiques techniques correspondent à la confirmation de commande approuvée. Pour ce faire, elle applique un plan qui se compose de deux parties: un schéma d'échantillonnage (Fig. 14) et un tableau d'échantillonnage (Fig. 15) avec une probabilité de 90 % d'avoir moins de 6 % et plus de 1 % de rebuts. Si par exemple le premier échantillon comprend 1 rebut, il faut prélever 35 pièces de plus. L'échantillon total comprend alors 58 pièces avec peut-être 1 ou 2 rebuts, ce qui amène un troisième sondage et ainsi de suite jusqu'à ce que le nombre de rebuts soit décisif ou pour l'acceptation ou pour le refus.

Les résultats des deux contrôles s'inscrivent sur le bulletin de livraison. Si la marchandise est renvoyée au fournisseur, le responsable du contrôle qualitatif doit avertir le fournisseur au moyen d'une formule expédiée par intermédiaire du département d'achat que la qualité de la marchandise ne correspond pas aux exigences de la commande. En même temps il faut procéder à l'établissement d'une note de débit qui peut être déjà incluse dans l'avertissement concernant le renvoi de la livraison.

Pour ne pas empêcher le renvoi des marchandises défectueuses acheminées provisoirement à leur destinataire, il faut concevoir clairement la signification du timbre à apposer sur le bulletin de livraison. Il doit éviter des interprétations fausses. Le timbre ne peut exprimer que la réception d'un envoi, en aucun cas il ne peut se prononcer sur la nature de la livraison; ceci pour autant que le contrôle ne s'effectue pas à la réception des marchandises.

S C H E M A D ' E C H A N T I L L O N N A G E

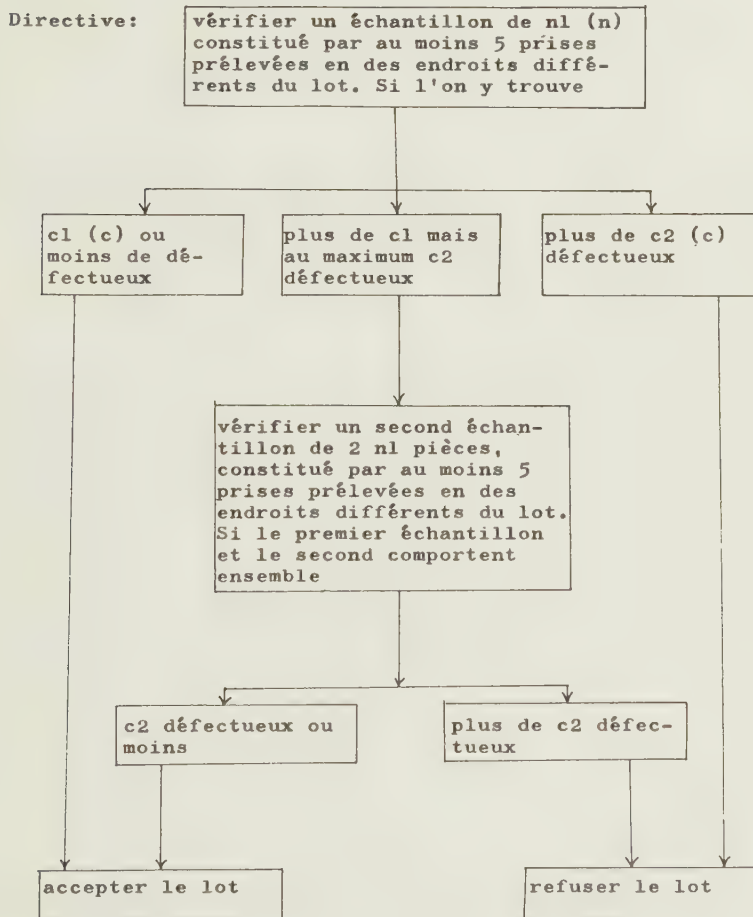


Fig. 14

Tableau d'échantillonnage

Sondage	Echantil- lon total	Acceptation	Refus
1 ^{er}	23	-	2
2 ^{ème}	58	0	3
3 ^{ème}	93	1	4
4 ^{ème}	128	2	5
5 ^{ème}	163	3	6
6 ^{ème}	198	4	7
7 ^{ème}	233	5	8
8 ^{ème}	268	6	9

Fig. 15

Après le contrôle qualitatif la marchandise est soit stockée, soit acheminée directement à la fabrication. A cette fin, on doit exiger une étroite collaboration entre les départements de réception, de contrôle et de transport interne des arrivages.

Un code comprenant trois groupes de caractéristiques facilite la distribution des marchandises:

- numéro d'ordre de la commande
- numéro du destinataire
- numéro du plan comptable.

Cette référence apparaîtra sur toute la documentation en provenance des relations avec les fournisseurs. Elle prend sa source dans la commande où elle sera apposée à l'aide d'un timbre en couleur attirant l'attention du destinataire comme nous l'avons déjà indiqué au chapitre 46.

Il est rationnel de centraliser les arrivages de marchandises pour des raisons de locaux, d'utilisation économique de la capacité du personnel, d'organisation et de contrôle. Néanmoins, il faut accepter quelques exceptions par exemple:

- envoi de petits colis
- installation des machines et d'autres livraisons volumineuses
- livraison de poison et de matériel explosif.

Dans ces cas, les marchandises arrivent soit directement à leur place définitive, soit à la centrale du courrier.

Il en est de même pour les services qui, évidemment, ne peuvent pas entrer à la réception. Cependant, il faut prévoir pour ces exceptions le même traitement au point de

vue documents et contrôle que pour les cas normaux.

52

L'acheminement des documents

L'Internal Control se prononce également sur le cheminement des documents: il doit être le plus court possible pour assurer la rapidité du système. En plus, il doit être le moins coûteux possible, ce qui exclut surtout le travail à double et les photocopies. Si possible, les mêmes écritures doivent être passées d'un seul coup.

L'analyse du cheminement des documents sera en partie une répétition de ce qui a déjà été dit auparavant. Cependant, la présentation de l'ensemble du système paraît indispensable. (Fig. 16)

Sur la base des besoins indiqués par le service technique et le planning de la fabrication, l'achat fait la demande d'offre qui sera envoyée aux fournisseurs potentiels. Une communication interne n'est pas nécessaire, puisqu'il s'agit d'un domaine exclusif à l'achat.

Les offres et les listes de prix des fournisseurs demandées en double arrivent à l'entrée du courrier et elles seront aussitôt passées d'une part à l'achat et d'autre part au département de vérification des factures.

Les demandes d'approvisionnement sont établies en deux exemplaires par le planning, l'un pour les dossiers du déclencheur et l'autre pour la communication interne. Elles seront acheminées à la gestion des stocks qui peut, au besoin, dépasser la quantité indiquée. La commande interne établie sur la base des fiches de stock et des demandes d'approvisionnement sera classée d'une part à la gestion

Circuit des documents principaux

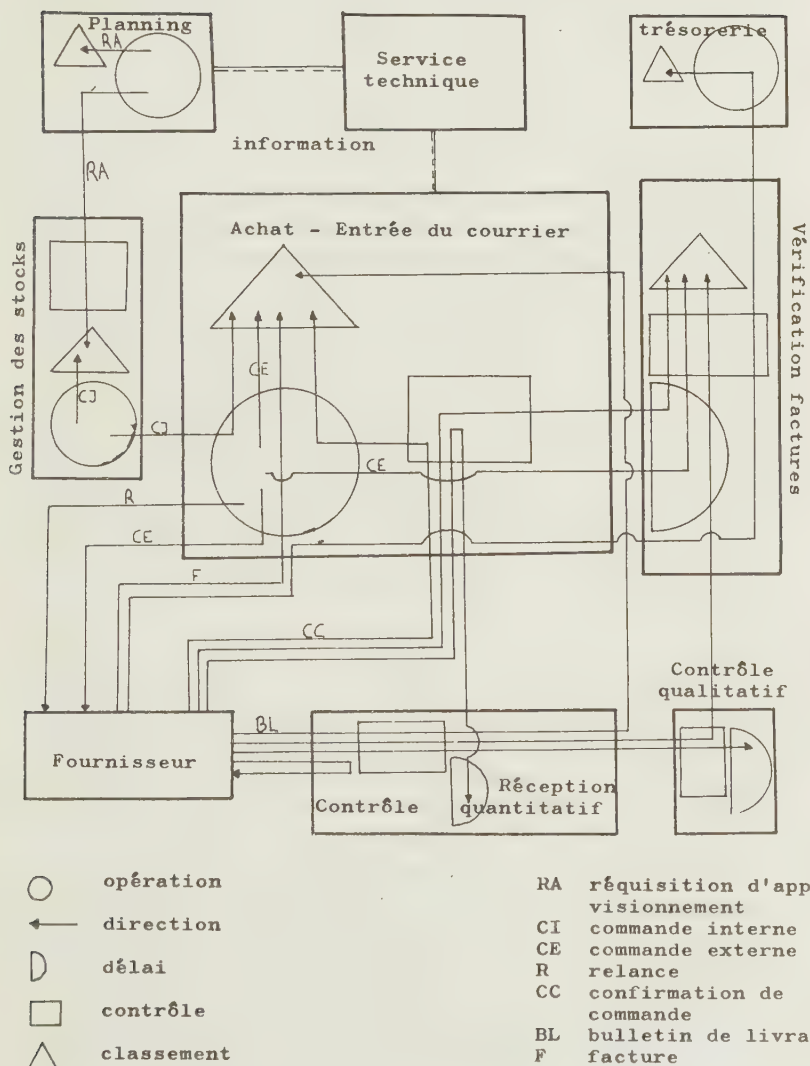


Fig. 16

des stocks et d'autre part à l'achat qui détermine enfin la quantité définitive en fonction des rabais de quantité, des facilités de paiement et de transport.

Les commandes officielles doivent être rédigées en au moins trois exemplaires dont l'un reste à l'achat, le deuxième sera envoyé au fournisseur et le troisième au département de vérification des factures. De plus, il sera indispensable d'établir autant de commandes supplémentaires qu'il manque de confirmations de commande. C'est-à-dire que si le fournisseur omet d'envoyer des confirmations de commande, les conditions d'achat de l'entreprise considérée entrent en vigueur. Par conséquent, le planning ou les utilisateurs, la gestion des stocks, la réception des marchandises et le contrôle de qualité doivent être renseignés par des doubles de commandes. Ce cas se présente relativement souvent pour les livraisons de petits fournisseurs.

Le rappel ne touche que les fournisseurs: la rédaction d'un seul exemplaire au total suffit.

Si la confirmation de commande est un document interne, elle est jointe à la commande et son contenu doit correspondre à celui de la commande. Le fournisseur renvoie le jeu des confirmations de commande après avoir détaché un exemplaire pour lui-même s'il l'estime exacte. Elles arrivent à la centrale d'arrivée du courrier où le jeu complet est acheminé à l'achat qui soit l'approuve, soit annule la commande si les modifications sont considérables. Les différentes pièces sont détachées et en cas d'approbation par les départements concernés (service technique, planning, gestion des stock) envoyées aux départements intéressés, soit à la réception et au contrôle quantitatif ou contrôle qualitatif et à la vérification des factures. La troisième pièce reste à l'achat.

Les confirmations de commande sur les formules du fournisseur suivent le même chemin. Le problème principal est de recevoir la quantité nécessaire de documents. Ce qu'on reçoit en trop est détruit; en cas d'insuffisance, on est amené à faire des photocopies.

Le bulletin de livraison peut également être un document interne ou externe. Le jeu des bulletins de livraison en quatre exemplaires arrive à la réception des marchandises où il sera détaché. Un exemplaire est destiné au fournisseur, un à la centrale d'achat et les deux autres restent avec l'envoi jusqu'à ce que le contrôle quantitatif et qualitatif ait eu lieu.

Après les rectifications concernant quantité et qualité entreprises par les contrôles, un exemplaire sera passé au département de vérification des factures, tandis que l'autre sera classé si la marchandise entre en stock ou l'accompagne à la fabrication pour retourner visé par le chef de fabrication au contrôle qualitatif où il sera également classé.

Il faut deux exemplaires de factures pour la documentation interne de l'entreprise: un qui sera envoyé après l'entrée du courrier à l'achat et le deuxième qui passe par le département de vérification des factures pour être réexpédié à la comptabilité et au département des finances.

Le circuit à parcourir par ce dernier document est le plus long. C'est pour cette raison que les directives du contrôle interne administratif doivent être suivies le plus strictement possible.

Si la livraison ne correspond pas au contenu du contrat d'achat et si elle se fait au détriment du patrimoine de

l'entreprise, on procède à l'établissement d'une note de débit. L'origine de cette pièce comptable se trouve au département de vérification des factures. Elle est remplie en quatre exemplaires dont un reste à la vérification des factures, le deuxième est acheminé à la comptabilité, tandis que les deux autres passent par l'achat qui en classe un et expédie l'autre au fournisseur.

Le plan d'organisation doit comprendre tous les détails relatifs à l'acheminement des documents. La figure 16 tient compte de cette exigence en assurant le parcours le plus court possible et en informant les différents services intéressés le plus rapidement possible.

Ceci n'est possible qu'en travaillant sur plusieurs exemplaires d'un document, soit des doubles comme nous l'avons vu plus haut, soit des photocopies.

Le grand avantage de ce système c'est sa rapidité. Pour une entreprise de moyenne ou de grande dimension, le gain de temps dans l'information compense largement les frais du matériel administratif utilisé pour l'établissement des doubles.

On constate que le chemin à parcourir par les différents documents ne dépasse généralement pas trois ou quatre stades. Seul le bulletin de livraison qui reste avec la marchandise jusqu'à son arrivée au destinataire se déplace plusieurs fois. Cependant, ceci ne présente aucune difficulté, étant donné que la marchandise suit un chemin absolument nécessaire et que les tâches d'information sont remplies par les autres exemplaires du bulletin de livraison.

Etant donné que la nature des factures est d'une importance particulière, il faut traiter ces documents selon un pro-

cessus prédéterminé.

Aucune facture ne peut quitter le département de vérification des factures sans que la décharge de responsabilité ait eu lieu, ceci en faisant signer des quittances par les personnes intéressées.

La totalité des factures est acheminée à la comptabilité. D'autres personnes intéressés obtiendront des photocopies ou des doubles. En principe, il ne peut pas être toléré que les originaux de factures quittent le département de vérification des factures pour être utilisés dans les autres services. Exceptionnellement ils peuvent être sortis contre quittance quand un contrôle ne peut pas être mené à bien par le processus usuel.

Dès qu'une facture a été passée à la comptabilité, les documents complémentaires, bulletins de livraison, confirmations de commande et commandes sont classés à part pour éviter le double paiement d'une facture.

En effet, on disposera de deux classements, celui pour les affaires en suspens et celui pour les affaires liquidées.

C'est le souci du contrôle interne administratif et comptable d'introduire ce système et d'assurer l'observation de tous les points énoncés par l'émission de directives appropriées.

Le département de vérification des factures et le service d'approvisionnement

Le département de vérification des factures est un secteur indépendant du service d'approvisionnement. Cependant, son activité est si étroitement liée à l'approvisionnement qu'il peut être considéré comme le bras prolongé de celui-ci.

Il s'agit plutôt d'un acte comptable et de révision que d'une opération qui constitue la fin de l'approvisionnement.

En pratique on trouve beaucoup d'autres formes d'organisation.¹⁾ Cette analyse se borne à l'organisation de la forme la plus efficace et rationnelle.

Si la dimension de l'entreprise est assez grande pour permettre l'introduction d'une fonction de contrôle et de révision directement soumise à la responsabilité du directeur administratif et financier, il faudrait toujours préférer cette solution. Le rattachement au secteur de comptabilité financière serait lui aussi préférable à un rattachement au service d'approvisionnement en vue d'une suppression des activités incompatibles.

De toute façon, sous l'aspect de l'Internal Control et d'une organisation optimale de l'approvisionnement, le contrôle des factures et par là l'activité d'approvisionnement et de réception fait partie du problème d'approvisionnement. La combinaison des termes d'approvisionnement et d'Internal Control s'étend sans doute aussi au domaine de vérification des factures. Il est en même temps le facteur qui détermine la ligne générale de la structure du service d'approvisionnement. La vérification des factures est l'instrument le plus précieux de l'Internal Control dans ce domaine.

531

L'objet de la vérification des factures

La vérification des factures poursuit trois buts:

- le contrôle de l'activité de l'achat
- le contrôle de l'activité de la réception des marchandises
- la vérification du contenu des factures.

Les deux premières tâches ne peuvent pas être chiffrées, elles se basent principalement sur l'expérience du personnel de ce département, acquise pendant des années d'activité dans les secteurs voisins ou en collaboration avec eux.

En plus, le département dispose de certaines informations qui lui permettent de prendre note continuellement des transactions de l'achat. Il s'agit surtout des contrats d'achat, des listes de prix, des conventions, des avertissements, etc. Cette documentation, dans son ensemble, révèle une grande partie des méthodes employées par l'achat vis-à-vis des fournisseurs.

En outre, l'accomplissement de la troisième tâche contribue à augmenter l'expérience au sujet de l'activité de l'achat et de la réception de marchandises.

La troisième tâche est le domaine essentiel de la vérification des factures. Nous l'avons dit, seules les factures externes entrent en ligne de compte, tandis que la facturation interne reste en dehors.

532

L'étendue de la vérification des factures

Afin que la vérification des différentes positions soit

aussi efficace que possible, la vérification des factures comprend les documents suivants:

- la commande
- la confirmation de commande
- le bulletin de livraison
- la facture.

En effet, on se trouve en présence de documents qui sont à consulter régulièrement. Les contrats et listes énoncés plus haut ne sont employés que dans les cas où existent des relations d'une durée relativement longue avec les fournisseurs.

Le contrôle interne administratif fixe les montants des factures pour lesquels le contrôle doit comprendre chaque élément. La limite varie avec l'importance de l'entreprise. Plus la dimension est grande, plus l'intervention administrative est coûteuse. Par conséquent, la limite qui entraîne la vérification complète d'une facture augmente avec la dimension de l'entreprise.

Pour une entreprise qui adoptera le système proposé dans cette étude, la limite d'intervention s'élève à Frs. 100.-- par facture. Quant aux factures dont la valeur est au-dessous de cette limite il suffit un contrôle plus léger.

Au sens le plus étroit, le département de vérification des factures ne se préoccupe que du contrôle des dettes de l'entreprise concrétisées par la facture du fournisseur. Les points principaux à observer lors de cette vérification sont:

1. réception des documents et établissement des quittances (ceci pour la décharge du département

central "entrée du courrier")

2. comparaison entre la commande et la facture
3. comparaison entre la facture et le bulletin de livraison ou le bon d'entrée de la marchandise
4. contrôle du mode de paiement et de livraison
5. vérification arithmétique
6. détermination de la dette définitive
7. blocage temporaire des documents incomplets
8. contrôle des relevés de comptes des fournisseurs
9. établissement des notes de débit
10. correction des documents
11. codification
12. comptabilisation
13. acheminement des factures contre quittance et classement des autres documents.

Dans la plupart des cas, une partie de ces opérations suffit pour liquider une affaire en suspens.

Cependant, un certain groupe de transactions demande un traitement particulier. Il ne se laisse pas inclure dans le circuit prévu pour les livraisons de marchandises, parce qu'il ne déclenche pas l'établissement d'un bon d'entrée signalant la bonne qualité d'un arrivage.

Il s'agit du domaine des services. En effet, il est difficile sinon impossible de contrôler l'exécution d'une commande en ce qui concerne les transports ou les constructions de bâtiments. Par contre le contrôle de la qualité du travail des sous-traitants est comparable à celui des livraisons des autres fournisseurs.

Dans ce cas, le point 3. est remplacé par une autre tâche: comparaison entre la facture et un document interne certifiant la réception du service. Ce qui a été dit plus haut

vaut également pour les services: les montants inférieurs à la limite de Frs. 100.-- ne nécessitent pas une intervention coûteuse de la part de la vérification des factures.

Par contre, le champ d'influence de ce département s'étend aussi à d'autres transactions telles que les frais de voyage, les avances, les cotisations, les impôts et toutes celles qui comportent l'engagement de l'entreprise envers des tiers.

Ces dernières sont mentionnées à titre indicatif uniquement, dans le but de rendre compte des différentes tâches du département de vérification des factures. Cependant, elles n'entrent pas en ligne de compte en ce qui concerne l'approvisionnement. Par conséquent, le département de vérification des factures s'occupe, en dehors du domaine d'approvisionnement, d'autres domaines qui entraînent des transactions financières de l'entreprise.

533

Le déroulement du contrôle

La distinction entre les termes de contrôle administratif et comptable d'une part et de contrôle et révision interne d'autre part, qui a été faite au début de ce travail permet de dégager le caractère des différentes opérations de contrôle.

Les premières s'occupent des transactions elles-mêmes, tandis que les deuxièmes interviennent sur le résultat des transactions.

5331 Les contrôles internes administratifs et comptables

Réception des documents et établissement des quittances

Les factures doivent être acheminées, après leur réception, exclusivement au département de vérification des factures et ceci uniquement moyennant une quittance globale certifiant la transmission des factures avec le montant respectif, les initiales des fournisseurs, la date de transfert et le visa du récepteur. Pour assurer l'acheminement uniforme des factures ce processus est indispensable. Les factures reçues par l'entreprise débitrice sont des pièces comptables et doivent être comptabilisées le plus rapidement possible. Après la réception il est inadmissible de transmettre les factures aux différents départements.

Comparaison entre commande et facture

Toutes les factures de services et de marchandises à l'exception des livraisons aux montants négligeables sont à comparer avec les doubles de commandes et éventuellement avec des confirmations de commande si leur contenu varie de celui de la commande. Si elles sont approuvées par l'achat elles remplacent les commandes.

Le contrôle s'étend aux points commerciaux et juridiques de la facture. Des refus de facture peuvent être effectués notamment si des différences sur les points suivants surgissent:

- prix unitaire
- majoration (commissions, transport, douane, etc.)
- rabais.

Des difficultés apparaissent si dans le laps de temps qui s'écoule entre le lancement de la commande et la livraison des marchandises il y a une entrée en vigueur d'une nouvelle liste de prix, ceci surtout quand les conditions de vente du fournisseur autorisent ce dernier à facturer le nouveau prix.

Dans des cas pareils, c'est souvent l'aspect juridique du contrat original conclu entre les deux parties qui entre en ligne de compte.

En général, une solution est trouvée sans que l'on invoque les lois en vigueur, surtout quand il s'agit des relations durables. Par contre, pour des relations exceptionnelles une collaboration étroite entre le département de vérification des factures et le bureau juridique doit être prévue.

Pour rationaliser la manutention des documents on pourrait renoncer à la comparaison complète des documents et vérifier les factures à l'aide des listes de prix des fournisseurs. Evidemment ce processus n'intervient que pour les relations durables et ne dispense pas des autres vérifications à effectuer.

Si le montant d'une facture dépasse une certaine limite, par exemple Frs. 500.--, il convient de vérifier d'autres indications: nom et lieu du fournisseur et conditions de livraison et de paiement. Au cas où ce montant n'est pas dépassé, des sondages dans ce domaine suffisent.

En guise de directive générale, on peut dire que l'attention et le temps dévolus à une facture doivent augmenter avec son montant total.

Comparaison entre la facture et le bulletin de livraison ou le bon d'entrée de la marchandise.

Le contrôle s'étend à la quantité, la désignation, les indications concernant la qualité et le mode de livraison.

Il est évident que les livraisons partielles doivent être distinguées des livraisons insuffisantes. La première entraîne le versement du montant total de la facture partielle et la deuxième provoque une protestation auprès du fournisseur et soit le paiement sous déduction de la quantité manquante soit le blocage de la facture.

De toute façon, l'Internal Control doit prévoir la complexité des renseignements sur la quantité et la qualité commandées par l'entreprise. Ces indications doivent permettre au département de vérification des factures d'accomplir sa tâche de contrôle des factures.

Mode de paiement et de livraison

Le contrôle du mode de paiement fait partie du contrôle arithmétique. A côté du calcul simple, quantité x prix unitaire = total, il faut vérifier si l'escompte accordé et la durée du crédit correspondent aux stipulations du contrat d'achat.

En règle générale, on peut dire que le paiement avec déduction de l'escompte est avantageux, surtout si la facture échoit une quinzaine de jours seulement après la date permettant au débiteur une déduction de 2, 3 ou même 5 % du total de la facture. Il s'agit ici d'une source d'économie considérable. En pratique, son importance est souvent sous-estimée.

Cependant, il existe des entreprises qui n'ont pas d'accès au marché financier et dont la liquidité est extrêmement réduite car elles ne peuvent pas jouir des disponibilités nécessaires à l'utilisation de l'escompte. Par conséquent, le département de vérification des factures ne peut pas décider, si les factures sont payables tout de suite ou au bout de la période accordée par le fournisseur. Il s'agit plutôt d'une décision qui est du ressort du département des finances et en particulier de la trésorerie. Cette tâche peut être déléguée par le département des finances si la liquidité le permet, mais normalement le département de vérification des factures prépare seulement le terrain en indiquant sur la facture le caractère urgent de ce document. Ces factures auront alors la priorité dans la liquidation des affaires en suspens.

Si le délai de livraison a été dépassé, il faut vérifier la date de la facture pour modifier la durée du crédit. De plus, il faut vérifier si le transport a été effectué de la façon la plus économique.

Vérification arithmétique

Le contrôle arithmétique des factures demande beaucoup de temps et est par conséquent coûteux. Pour cette raison il est indispensable de fixer une limite au-dessous de laquelle un contrôle arithmétique ne sera effectué que par échantillonnage.

Une enquête statistique dans une grande entreprise a relevé que le taux d'erreur, en ce qui concerne l'aspect arithmétique de la facture, est de l'ordre de 3^o/oo en moyenne, chiffre qui ne justifie pas une intervention complète pour toutes les factures.

De plus, les erreurs commises étaient souvent au crédit de la débitrice et se soldaient avec les pertes. D'autre part, l'expérience montre que les erreurs les plus souvent commises sont des fautes de position, rencontrées surtout pour les grands chiffres (par exemple 100 pièces, la pièce à Frs. 120.-- = Frs. 1.200.-- au lieu de Frs. 12.000.--).

Donc les additions, soustractions et multiplications pour les valeurs totales des factures au-dessous de Frs. 100.-- sont à supprimer. Il est évident que cette limite est variable et change avec l'appareil administratif d'une entreprise. En général, elle augmente avec la dimension de l'entreprise.

D'autre part, un schéma sera établi pour analyser la nature des fautes. Si certains fournisseurs commettent des fautes répétées, un avertissement leur sera adressé.

Détermination de la dette définitive.

Les prix sont souvent influencés par des majorations ou plus souvent encore par des rabais. Souvent le département d'achat omet de les faire figurer dans les commandes, ce qui entraîne automatiquement une majoration relative des prix dans les factures. Pour cette raison, le département de vérification des factures doit être placé pour pouvoir vérifier si des contrats d'achat généraux permettent une déduction sous forme de rabais. Il consultera à ces fins la documentation qui se trouve dans ce département.

Une fois que le contenu formel et arithmétique de la facture est reconnu, elle est timbrée ou on lui attache un talon certifiant le résultat du contrôle. Le timbre ne signifie pas que la facture doit être payée. Comme nous l'avons

déjà précisé plus haut, il s'agit ici d'un domaine de la trésorerie.

En outre, le département de vérification des factures établira le montant total des factures pour connaître les engagements envers les fournisseurs avant la comptabilisation définitive. Ce total sera comparé par la suite avec le compte créancier et celui de virement (par exemple registre des chèques).

Blocage temporaire des documents incomplets

Le timbre d'autorisation de paiement ne peut être apposé que pour certifier que la totalité des opérations de contrôle a été effectuée. Par conséquent, il faudrait bloquer temporairement les documents qui ne permettent pas de donner une image suffisamment claire de la transaction commerciale.

Ainsi le paiement des factures sans double de commande et/ou sans bulletin de livraison sera suspendu en attendant qu'elles soient complétées. Entretemps elles seront classées soit par ordre alphabétique des fournisseurs, soit par ordre numérique des commandes, ceci selon les besoins de l'entreprise.

Si pour liquider une affaire on a besoin des documents du fournisseur, il faut envoyer une relance. En aucun cas le personnel ne sera autorisé à acheminer une facture sans moyen de vérification préalable pour la comptabilisation et le paiement.

Contrôle des relevés de compte des fournisseurs

Pour les mêmes raisons qui font que l'Internal Control exige le contrôle des factures en dehors de l'activité de l'approvisionnement, il demande un traitement particulier des relevés de compte: les relevés de compte du fournisseur sont à passer au département de vérification des factures pour leur justification. Un contrôle entrepris par l'achat serait incompatible avec la nature de ce document.

Les relevés de compte concernent un département neutre. Le responsable de cette activité ne peut faire partie ni de la comptabilité ni de la trésorerie, étant donné qu'il s'agit d'opérations incompatibles.

Cet acte de contrôle sera plutôt exercé par le département de vérification des factures qui vérifie les différentes positions du relevé de compte à l'aide de ses listes qui comportent les totaux utilisés pour le transfert des factures à la comptabilité.

Normalement les relevés de compte sont dirigés après la réception directement à la comptabilité, car c'est elle qui est le mieux renseignée sur l'état des engagements envers les fournisseurs. D'autre part, on constate que les grandes entreprises se fient de plus en plus aux méthodes qui permettent d'obtenir un contrôle automatique et mutuel par la simple répartition des opérations sur plusieurs sections.

Ainsi, le cas échéant, on empêcherait une collaboration frauduleuse entre la comptabilité et le fournisseur d'une part et la trésorerie et le fournisseur d'autre part, fait qui peut se produire si comptabilité et trésorerie s'adaptent aux valeurs indiquées dans le relevé de compte.

Etablissement des notes de débit

Le département de vérification des factures s'occupe en outre de l'établissement des notes de débit. Ni la réception ni le contrôle quantitatif et qualitatif ne sont autorisés à établir cette pièce comptable. Ces deux départements doivent fournir uniquement les indications nécessaires. Les six cas suivants peuvent se présenter:

- la quantité est insuffisante
- la livraison est complètement défectueuse
- la livraison contient des pièces de mauvaise qualité qu'on retourne
- la livraison contient des pièces de mauvaise qualité qu'on garde
- l'entreprise demande des dommages-intérêts
- des avances ont été versées sans qu'une livraison ait été reçue.

Dans les quatre premiers cas le département de réception et contrôle établit des bons de contrôle indiquant le volume de l'envoi défectueux. Sur la base de ces documents, on établit les notes de débit qui sont envoyées au fournisseur. (Lors du traitement statistique des sources d'erreurs principales il faudra revenir à la note de débit).

Il se présente des difficultés surtout pour les achats qui ne peuvent pas être compensés avec des livraisons postérieures, soit parce que l'achat du matériel donné est unique, soit que les relations avec les fournisseurs sont rompues à la suite de cette livraison. Tel est souvent le cas pour les biens d'investissement, par exemple les machines et les bâtiments.

Pour ces cas, le département de vérification des factures

est chargé d'empêcher un règlement anticipé et parfois irrécupérable. Sa responsabilité consiste à surveiller les relations avec les fournisseurs pour lesquels

1. on n'a pas de possibilités de solder les créances et les dettes résultant d'une double relation client - fournisseur,
2. on reste sans aucune protection en cas de livraison défectueuse.

Il doit prévoir que sauf autorisation de la direction un versement anticipé ne peut pas être effectué si les renseignements pris à l'égard d'un fournisseur mettent sa solvabilité en doute.

Correction des documents

En cas de divergence entre la facture et les documents nécessaires à sa vérification, le responsable du contrôle des factures est autorisé à procéder à des corrections sur la facture de telle façon que l'ancienne écriture reste lisible.

Il est évident que chaque correction entreprise doit être justifiée. Elle doit se baser sur des informations d'un caractère net. Ainsi on s'appuyera sur la dernière liste de prix publiée par le fournisseur ou sur un contrat d'achat englobant plusieurs livraisons partielles etc.

Les différences douteuses sont à vérifier en collaboration avec les départements voisins, notamment le service d'approvisionnement, la comptabilité et la direction financière et administrative. En tout cas, les directives de l'Internal Control doivent arrêter qu'aucun employé ne sera autorisé

à modifier autoritairement le contenu d'une copie de la commande ou du bon d'entrée de la marchandise. Si une modification a lieu, l'employé devrait toujours indiquer la source d'information, ainsi que la date de la modification.

Selon l'expérience faite dans une grande entreprise allemande du charbon, les erreurs principales rencontrées sont les suivantes: (entre parenthèses le traitement de ces divergences d'après l'Internal Control)

No.1 Les quantités reçues et facturées sont supérieures à la commande.

(a) la facture est à payer si la tolérance est dans les limites énoncées par les directives. Par exemple 10 % de tolérance pour les factures jusqu'à la valeur totale de Frs. 1.000,-- et 5 % de tolérance pour les factures de plus de Frs. 1.000,-- à l'exception des factures concernant la construction;

(b) pour les quantités restant en dehors de cette tolérance, une demande d'autorisation est établie et envoyée au département d'achat. Si elle est retournée visée, la facture peut être payée. Les autres services intéressés doivent être mis au courant.

No.2 Les conditions de transport diffèrent.

La tolérance sera fixée à Frs. 10,-- par facture. Si la facture est plus avantageuse que la commande et la différence en dessous de cette limite, on payera selon les termes de la facture avec une note de débit pour le fournisseur. Si la différence facturée dépasse la limite tolérée, on se renseignera auprès du responsable pour les transports. En effet, c'est ce dernier qui s'occupera de cette section

d'approvisionnement en services. Un contrôle efficace et économique dans ce secteur est très difficile.

En outre, il faut vérifier si la facture de transport ne se trouve pas déjà incluse dans la facture d'un fournisseur, ce qui entraînerait un deuxième paiement de la même prestation.

No.3 Le mode de transport diffère.

Par exemple le fournisseur facture le transport par grande vitesse à la place de petite vitesse pour compenser un délai de livraison dépassé. (même traitement que sous No.2)

No.4 Différence entre le mode de paiement convenu et celui accordé sur facture.

Il faut clarifier la situation juridique: soit les conditions de paiement de l'acheteur, soit celles du vendeur font partie du contrat. Remplir le contrat selon ces termes. Marquer sur la facture le pourcentage de l'escompte afin que la trésorerie puisse procéder à la déduction en Frs. Les opérations pour les factures permettant une déduction de Frs. 5,-- et plus sont à accélérer.

Si la facture est plus favorable que la commande, il faut considérer la facture comme une modification du contrat d'achat qui est acceptée par l'acheteur: il faut payer selon les termes de la facture.

Par contre, si la commande est plus favorable que la facture, le département de vérification des factures a besoin d'une autorisation de l'achat. En règle générale, la facture sera payée selon les termes de la commande. Le fournisseur est averti au moyen d'une note de débit.

No.5 La raison sociale et le siège changent.

(a) La facture est à payer s'il s'agit uniquement d'inexactitudes négligeables. La commande est à corriger.

b) L'achat doit être consulté pour des questions plus graves, par exemple une commande auprès d'un voyageur, d'une entreprise au lieu d'une commande auprès de l'entreprise-même. Après coup on peut liquider l'affaire selon la décision de l'achat.

c) Pour les commandes qui sont fausses, par exemple facturation, par une entreprise, sans relation évidente avec la prestation faite, il faut également se référer à l'achat.)

No.6 Le prix unitaire, les majorations, les déductions ou les frais supplémentaires diffèrent.

Il faut faire la distinction entre les factures qui diffèrent jusqu'à Frs. 10.-- au total ou plus.

Pour les écarts jusqu'à Frs. 10.-- il faut payer selon les termes de la facture s'ils sont plus favorables, par contre, selon les termes de la commande si ce sont eux qui sont plus avantageux. La différence sera couverte par une note de débit envoyée au fournisseur.

Pour les écarts de Frs. 10.-- et plus, il faut payer selon les termes de la facture s'ils sont plus avantageux. Après coup on demande à l'achat le prix définitif. Si le prix facturé est confirmé, l'achat établira une correction pour la commande. Si le prix de la commande est juste, il faut couvrir la différence payée et facturée avec une note de crédit pour le fournisseur.

Pour les écarts de Frs. 10.-- et plus, il faut payer selon les termes de la commande s'ils sont plus avantageux. Pour la différence on établira une note de débit. Après coup, avertir l'achat.

No.7 La commande est sans prix.

Ces cas doivent être limités au minimum. Il reste cependant quelques acquisitions dont on ne peut fixer le prix dès le début. Il s'agit surtout des services. Ainsi, le prix des réparations ne peut pas être anticipé. On se trouve en présence d'un cas où l'Internal Control ne peut intervenir qu'en démontrant ce malaise et en renforçant l'efficacité de la révision interne dans ce domaine.

No.8 Facture sans commande.

Il faut vérifier selon le code de référence marqué sur la facture si la facture est justifiée, ceci pour les factures d'un total jusqu'à Frs. 100.--. Les factures d'une valeur de Frs. 100.-- et plus sont à bloquer jusqu'à ce qu'on se soit rendu compte de leur nature.

No.9 Livraison sans facturation.

L'achat doit être averti. S'il accepte la livraison, il faut établir une note de crédit pour le fournisseur. Autrement, retour de la marchandise au fournisseur.

No.10 Facture sans bulletin de livraison (bon d'entrée).

S'il ne s'agit pas de factures qui sont payables par avance, il faut les bloquer jusqu'à ce que la marchandise soit arrivée. Le fournisseur et les services internes sont à avertir.

No. 11 Faute d'addition.

(Pour les fautes jusqu'à Frs. 5.-- aucune réaction ni à la charge du fournisseur, ni à la charge de l'acquéreur. Pour les fautes dépassant cette limite rectification et avertissement des services internes. Etablissement respectivement d'une note de débit ou crédit.)

5332 La vérification interne et la révision interne

Les tâches de la vérification et de la révision internes sont la surveillance du fonctionnement et la reconstitution de certaines transactions pour en dégager le caractère original. Sa seule existence doit inciter le personnel d'exécution à une meilleure vigilance.

Les mesures suivantes augmentent l'efficacité de cette partie de l'Internal Control:

Le personnel du département de vérification des factures ne peut entretenir des contacts avec les fournisseurs qu'en vue de la détermination de la dette selon les différents points du contrat, par exemple pour

- des erreurs constatées lors de l'examen arithmétique de la facture,
- la demande de copies de facture, notes de crédit ou relevés de compte,
- une précision au sujet des conditions de livraison ou de paiement,
- une confirmation de livraison,
- un renseignement concernant l'adresse du fournisseur,
- une information sur le numéro de commande et les

autres parties du code, tout renseignement nécessaire à maintenir la manutention prévue par l'Internal Control, éclaircir des cas douteux.

En aucun cas le personnel ne peut être autorisé à établir des relations d'ordre commercial, à exécuter des contrôles physiques des marchandises ou à régler les factures.

Si le temps le permet, les renseignements devraient être recherchés par écrit en utilisant des formules imprimées, afin de pouvoir réviser la correspondance entre ce département et les fournisseurs.

Selon les principes de l'Internal Control, les fonctions des différentes parties du service d'approvisionnement et celles du département de vérification des factures, de l'entrée du courrier, de la comptabilité et de la trésorerie sont incompatibles.

Pour mieux pouvoir se rendre compte de l'efficacité de l'Internal Control les Américains ont élaboré un questionnaire qui permet de dégager sa valeur. Ce questionnaire existe en langue française.¹⁾ Il a servi de base à la partie suivante.

a) Les stocks

1. Comment sont organisés la gestion, le contrôle et la comptabilité des stocks:

- de matières premières?
- de produits d'approvisionnement?
- de pièces de rechange?
- de demi-produits?
- de produits finis?
- de rebuts et déchets?

2. Existe-t-il un inventaire permanent:

- en quantité dans les magasins (fiches de case)?
- en quantité et en valeur chez le préposé à la gestion des stocks (fiches de stock)?
- les fiches de stock mentionnent-elles les quantités en commande, les stocks réservés et les dates de livraison?
- a-t-on prévu, pour les produits qui le justifient, le stock minimum, le point de commande, la quantité à commander et éventuellement le stock maximum?
- ces consignes sont-elles régulièrement revues et appliquées?

3. Le magasinier est-il indépendant du préposé à la gestion des stocks et inversement?

L'un et l'autre sont-ils séparés et indépendants des autres services, y compris le service de la comptabilité générale?

4. Comment le préposé à la tenue des fiches de stock et le magasinier tenant les fiches de case, sont-ils renseignés exactement sur les entrées et les sorties de produits?

5. Comment les entrées sont-elles contrôlées en quantité et en qualité?

Toutes les entrées sont-elles dirigées vers un magasin central? Si non, pourquoi?

Comment contrôle-t-on les produits déposés ailleurs qu'au magasin central?

6. Comment les sorties sont-elles constatées:

- par des bons de sortie?
- par nomenclatures?

Qui peut émettre les bons de sortie ou les nomenclatures?

Les bons de sortie ou les nomenclatures indiquent-ils avec précision le numéro ou le nom du compte ou de la commande qui doit être débité de la contrevaletur de la sortie?

A quelle valeur les produits sont-ils sortis d'un magasin:

- prix de revient,
- prix du jour,
- prix moyen, etc.?

Qui indique et calcule les valeurs sur les bons de sortie?

7. Existe-t-il un contrôle distinct et des relevés séparés des marchandises ou matières:

- en dépôt à l'extérieur?
- appartenant à des tiers (produits à façonner) ou en dépôt à la firme?
- réservées en vue de l'exécution d'une commande?
- placées dans des magasins secondaires ou des magasins relais dans les halles de fabrication?
- stockées dans les magasins de réserve, faute de place dans les magasins courants?

8. Surveille-t-on les frais généraux "achetés" (fournitures de bureau, produits d'entretien, timbres-poste, objets de publicité, etc.) déjà portés à charge des frais généraux, mais non encore consommés?

9. Comment contrôle-t-on et fait-on rentrer au magasin les matières sorties mais non utilisées et restées dans les ateliers ou sur les chantiers?

Par quelle pièce justificative le compte qui a supporté ces sorties est-il crédité des matières rentrées?

10. La comptabilisation de la valeur des matières entrées et sorties est-elle effectuée en concordance avec les entrées et les sorties physiques? S'il y a des décalages dans le temps, quelles en sont les causes?

11. L'aménagement physique des magasins est-il suffisant et adéquat en ce qui concerne le:

- matériel de manutention?
- matériel de pesage?
- matériel de stockage?

Les espaces sont-ils suffisants pour y stocker les produits avec ordre?

A-t-on séparé et éventuellement isolé physiquement:

- les produits réservés pour une commande future?
- les produits appartenant à des tiers?
- les produits de valeur?
- les produits dangereux?

Les locaux des magasins sont-ils isolés et leur accès est-il interdit à toute personne autre que les magasiniers?

Le stockage est-il fait avec logique? Par exemple, permet-il de faire sortir en premier lieu les produits les plus anciens, de stocker les produits lourds au re-de-chaussée, etc? Des précautions suffisantes ont-elles été prises contre la détérioration, le vol ou l'incendie?

12. Comment les existences physiques sont-elles constatées et rapprochées des quantités relevées aux fiches de stock:

- lors de l'inventaire annuel?
- en permanence par un ou plusieurs vérificateurs exerçant leurs travaux à plein temps et indépendants du magasinier?

13. Comment procède-t-on à l'inventaire physique?

Existe-t-il un plan de travail (pour les entreprises où des produits entrent et sortent continuellement) précisant pour chaque stock ou chaque rayon, qui va faire les contrôles physiques et comment il procédera pour éviter que des articles soient oubliés ou comptés plusieurs fois?

Les dossiers d'inventaire contiennent-ils:

- les instructions éventuelles?
- les relevés originaux signés des personnes qui ont procédé aux comptages (deux personnes au moins), inscrit les prix, calculé et inscrit les valeurs, vérifié les calculs?
- les approbations des chefs concernant les manquants, les réductions de valeur, les produits à mettre au rebut, etc.?

Qui a accès aux dossiers d'inventaire conservés aux archives?

14. La valeur des stocks portée au bilan est-elle aisément vérifiable par le contrôleur externe, grâce à l'examen des dossiers d'inventaire?

15. Existe-t-il des rapports pour signaler à la direction:

- les stocks unitaires exagérés?
- l'accroissement anormal des stocks et leur cause?
- les articles à faible circulation?

16. Les magasins de rebuts, rossignols, déchets, sont-ils spécialement surveillés?

Comment procède-t-on à l'écoulement de ces articles? Procède-t-on à des appels d'offre? Le montant des ventes est-il enregistré dans la comptabilité générale?

b) L'achat

1. Existe-t-il un service des achats? Tous les achats sont-ils effectués par ce service? Sinon, qui approuve les achats, qui les ordonne?

2. Existe-t-il des consignes de travail organisant méticuleusement tous les actes résultant des achats?

3. Quels contrôles a-t-on prévus pour ne commander que des marchandises nécessaires et utiles?

Les demandes de matières, faites alors que les stocks maxima sont dépassés ou que les besoins calculés en vertu des programmes de production sont couverts, sont-elles soumises à une approbation spéciale de la direction?

4. La firme dispose-t-elle d'une documentation (fiche par fournisseur, fiche par produit, ...) permettant le renouvellement, les achats judicieux et l'élimination des fournisseurs peu sérieux?

5. Comment a-t-on organisé la séparation des responsabilités au service des achats?

Les personnes chargées des achats sont-elles indépendantes de celles qui s'occupent de la réception des matières, des magasins, de la comptabilité, des expéditions et inversement?

6. Les formulaires utilisés par le service des achats sont-ils numérotés à l'avance?

Quelles sont les précautions prises pour éviter les emplois abusifs de formulaires en blanc?

7. Procède-t-on à des demandes de prix?

Les prix offerts par les fournisseurs, à la suite des deman-

des de prix, sont-ils ramenés à une même base pour en permettre une équitable comparaison (même quantité, même qualité, même délai de paiement, même époque et lieu de livraison, etc.)?

Retient-on toujours le fournisseur le moins distant? Qui désigne ce fournisseur?

8. Les commandes aux fournisseurs sont-elles faites par bons de commandes "standardisés"?

Exige-t-on une confirmation du fournisseur? Sous quelle forme?

9. Comment est organisée la surveillance des délais de livraison?

10. La qualité et la quantité des marchandises sont-elles contrôlées dès la réception par une personne sans influence sur l'approbation des factures des fournisseurs et indépendante?

Comment ces contrôles sont-ils effectués?

Le service réception est-il informé préalablement des marchandises qu'il va recevoir? Notamment des quantités?

L'accès de la salle de réception est-il interdit à toute personne autre que les préposés?

Existe-t-il dans la disposition des locaux, une séparation matérielle entre l'expédition et la réception des marchandises ou des matières?

Quelles sont les précautions prises contre une réexpédition abusive de marchandises entrées?

Un bon d'entrée pour chaque arrivage est-il établi par le service de réception? Ces bons sont-ils numérotés? Un double du bon est-il transmis au magasinier, qui, après avoir pris ces marchandises en charge, le contresigne pour le remettre ensuite au service des achats?

11. Comment organise-t-on la surveillance des marchandises commandées par l'administration centrale et livrées à des dépôts, à des chantiers géographiquement dispersés?

12. Quelle est la procédure suivie pour éviter les erreurs ou les négligences:

- en cas de contestation avec les fournisseurs?
- en cas de retour de marchandises aux fournisseurs?

13. Quelle est la procédure suivie pour contrôler l'exactitude des factures des fournisseurs et en approuver le paiement (confrontation avec le bon de commande, confrontation avec le bon d'entrée, en cas de contestation, en cas de livraisons partielles, lorsque des retours au fournisseur ont été faits, lorsque des avances au fournisseur ont été consenties, lorsque les factures sont reçues en duplicata)?

Les notes de frais concernant les droits ou taxes de douane, de poste, d'entrepôt, de stationnement, de manutention, etc. sont-elles vérifiées par une personne compétente qui les approuve et en ordonne le paiement?

A quel compte ces frais sont-ils enregistrés?

14. Les personnes chargées d'approuver les factures et d'autoriser le paiement n'ont-elles pas accès aux stocks, aux fiches de stocks, à la comptabilité?

Avant d'autoriser le paiement des factures vérifie-t-on si le fournisseur n'est pas débiteur, à la suite, par exemple:

- des retours de marchandises ou d'emballages?
- des avances qui lui ont été consenties?
- des ristournes que l'on peut exiger: remises annuelles sur les achats de l'année, prime de fidélité, etc.?

15. Le contrôle des frais de transport, en ce qui concerne les tarifs, les modes de transports, etc. est-il exercé par des spécialistes du service d'expédition?

16. Les factures d'achats et les confirmations de soldes émanant des fournisseurs sont-elles suffisamment surveillées en vue d'éviter que des modifications y soient apportées par les agents de la firme?

17. Les demandes de confirmation de soldes adressées aux fournisseurs (ou aux créanciers) sont-elles contrôlées par des personnes autres que celles qui tiennent les comptes courants?

Sont-elles transmises directement à l'employé ou au service chargé d'expédier le courrier et a-t-on la certitude qu'elles arrivent sans altération entre les mains du créancier?

18. Est-il possible:

- d'enregistrer la facture en comptabilité avant l'arrivée des marchandises?
- d'enregistrer des entrées de marchandises aux fiches de stock et d'enregistrer plus tard, à l'exercice suivant par exemple, la facture en comptabilité?

19. Toutes les factures d'entrée sont-elles portées aux comptes des fournisseurs? Si non, pourquoi (pour les paiements comptants, par exemple)?

20. Comment sont traités et contrôlés les achats pour le compte du personnel, pour la cantine?

21. Etablit-on, au moins mensuellement, une balance des comptes personnels des fournisseurs pour en rapprocher le total du solde du compte collectif correspondant? Qui vérifie la concordance?

L'introduction des ordinateurs

Comme dans beaucoup d'autres domaines les ordinateurs (calculateurs électroniques universels) ou autres machines à calculer peuvent être utiles pour enregistrer les données du service d'approvisionnement et effectuer son contrôle. En effet, ils entrent en ligne de compte lors de la prévision, de la réalisation et du contrôle.

Les ordinateurs sont capables de:

- lire les données et directives
- se souvenir
- exercer un choix
- réaliser les opérations arithmétiques
- écrire les résultats.¹⁾

Il est évident que les possibilités de ces machines permettent de liquider un volume considérable d'opérations qui nécessiteraient autrement toute une équipe d'opérateurs humains.

La structure des éléments de base d'une telle machine peut être schématisée²⁾ selon figure 17.

Toute entreprise doit planifier ses dépenses et la plupart d'entre elles établissent un budget d'approvisionnement pour régulariser l'état de leurs finances et de leurs liquidités. Souvent ce budget n'est pas détaillé et par conséquent le volume des données est relativement réduit, ce qui permet un traitement traditionnel.

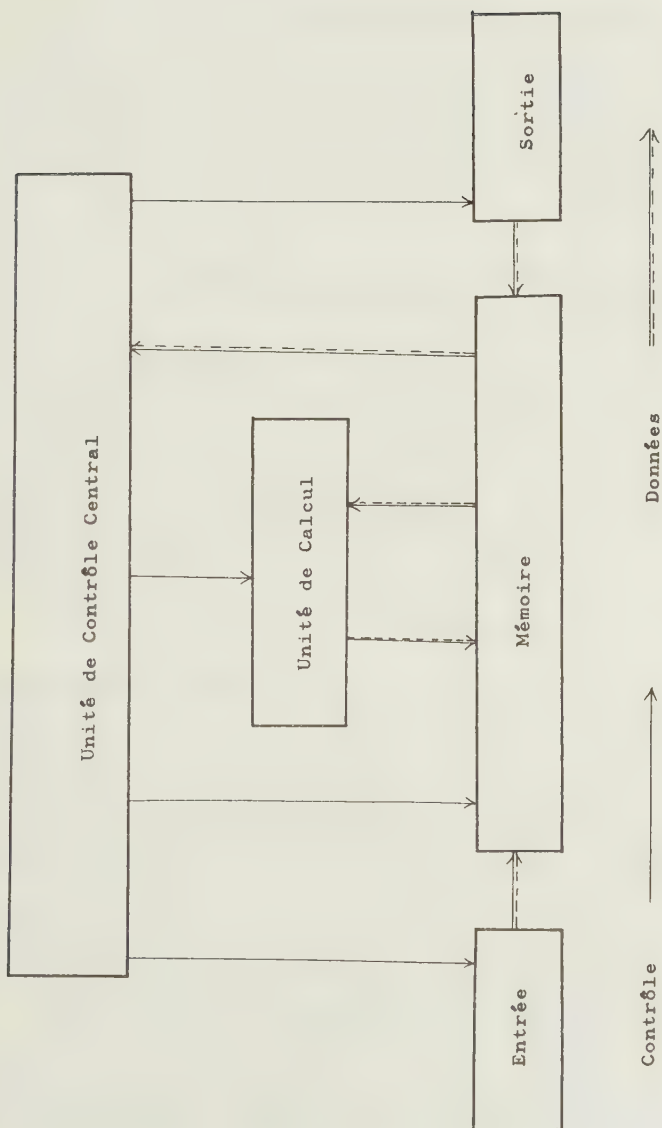


Fig. 17

541 Le budget d'approvisionnement

Les ordinateurs ne sont utilisés économiquement que pour la liquidation de problèmes chiffrables comportant une grande quantité de données, ce qui se présente notamment pour le plan d'approvisionnement détaillé d'une période donnée.

Le traitement électronique des données du budget d'approvisionnement s'opère en trois étapes:

1. élaboration d'un plan détaillé englobant toutes les matières et services dont l'acquisition est autorisée
2. codification de tous les éléments selon le code du chapitre précédent
3. transcription des données avec leur période d'affectation sur carte perforée ou autres "mémoires" (bandes et disques magnétiques ou perforés).

Le résultat de cette opération est l'impression de deux listes en double exemplaire.

Il est clair que la cinquième classe, celle des matières mises en stock, n'entre pas en ligne de compte. Les éléments de cette classe se répartissent sur les autres groupes.

La première liste est destinée à la direction financière et son double au service d'approvisionnement, elle est subdivisée selon le numéro d'ordre des frais par nature, à l'intérieur de chacun des cinq groupes du code.

La deuxième liste s'adresse à la direction financière et son double détachable aux différents départements concernés. Elle est subdivisée selon le budget partiel des départements.

La nécessité d'un double de la deuxième liste est contestée par beaucoup de praticiens qui invoquent les désavantages de ce système et en exigent la suppression. En effet, à la fin de chaque période budgétée on peut remarquer une certaine tendance des différents départements à réaliser le maximum d'achats afin d'épuiser les fonds accordés, même si l'acquisition n'est pas nécessaire. De telles observations peuvent être faites surtout dans le domaine des frais administratifs: on éprouvera toujours le besoin d'acheter une jolie chaise ou un bureau moderne budgétés.

D'autre part, on doit avouer qu'un budget se base essentiellement sur les données du passé. Si en période de bonnes affaires le budget ne dépasse pas le passé on peut laisser la responsabilité au chef de département d'aménager son fonds lui-même. Le contrôle du budget révèlera de toute façon si les dépenses effectuées avaient été vraiment nécessaires.

542

L'engagement provisoire

Un système moderne permet d'établir des cartes perforées lors de la rédaction de la commande. Ces cartes servent à la création d'une liste comportant les engagements présumés avec leur échéance et qui constituent un élément de la détermination du plan financier à court terme. Cette liste indique les fluctuations attendues de la liquidité à l'intérieur du budget à moyen et long terme.

Afin qu'elle puisse être constituée, le département d'achat doit livrer toutes les informations nécessaires en ce qui concerne les prix et les délais aussi approximatifs ou arbitraires qu'ils soient.

Au fur et à mesure que les confirmations de commande ou les factures arrivent, les prix et les délais sont corrigés selon les nouveaux termes. Cette méthode permet de connaître à tout moment le portefeuille des commandes en cours. La liste ne sera déchargée que si le paiement a été effectué.

543

La vérification des factures

L'utilisation des ordinateurs pour la vérification des factures amène un déplacement géographique de la partie principale de cette fonction. Le contrôle des factures s'effectuera dans les locaux où le parc des machines électroniques est installé.

Cette forme d'organisation comporte plusieurs avantages et est recommandée surtout aux grandes entreprises. La proposition suivante se base sur un système déjà en pratique dans l'industrie américaine des automobiles.

5431

Le système de "valorisation des bons d'entrée"

Il s'agit d'un système praticable par les entreprises en possession d'un ordinateur. Lors de l'établissement de la commande une carte perforée comportant le code, le prix, la quantité et les conditions de livraison et de paiement se fait automatiquement. Pour chaque position de la commande, il faut une carte perforée. Sur la base de ces cartes on établit une liste des livraisons attendues pour la réception de marchandises.

Si des modifications ont lieu, par exemple sur la base des confirmations de commande, des écritures correctives sont passées respectivement à l'aide d'un aggrégat de l'ordina-

teur; quotidiennement une liste supplémentaire complète la liste originale.

En outre, l'entreprise engage les fournisseurs - on pourrait même inclure ce point dans les conditions de livraison - à utiliser pour les envois qui lui sont destinés des formules mises à leur disposition. Il s'agit d'un jeu de bulletins de livraison ou de bons d'entrée uniformes.

Au moment de la livraison, le bon accompagnant est perforé ou timbré après que l'on a constaté à l'aide de la liste des entrées attendues que la livraison a été vraiment commandée. De plus, selon le résultat du contrôle quantitatif et qualitatif, le bon est visé ou au contraire son contenu subit des modifications. La date d'entrée et le numéro d'ordre complètent les renseignements nécessaires à la vérification de l'exécution de la commande. La normalisation de ces formulaires facilite l'établissement des cartes perforées selon les indications du bon d'entrée.

Maintenant, il existe deux sortes de cartes perforées, celles établies sur la base des commandes et celles se référant aux bons d'entrée, toutes les deux classées par ordre numérique de la commande, ce qui permet de contrôler mécaniquement l'exécution de la commande.

Le résultat de la comparaison est imprimé en clair à la tête de la carte - bon d'entrée, qui est ensuite envoyée au département de vérification des factures dont la tâche consiste uniquement à vérifier si la facture correspond aux termes de la livraison.

Au cas où des divergences apparaissent, celles-ci ont presque toujours leur origine chez le fournisseur. Pour leur vérification, le département de vérification des

factures se sert d'un questionnaire qui tient compte de toutes les modalités du contrat d'achat.

Pour des informations internes il entretient des contacts avec les départements d'achat, de réception de marchandises, de comptabilité et de commandes internes.

Les livraisons partielles nécessitent le remplacement de l'ancienne carte par une nouvelle carte perforée avec le solde à livrer lors des prochains envois.

En définitive, le système de valorisation des bons d'entrée ne serait pas économique si son champ d'application se bornait au domaine du contrôle des factures. Heureusement, cette organisation permet l'annexion d'autres tâches; ainsi elle peut satisfaire sans frais supplémentaires importants, les besoins d'une partie de la comptabilité et de la trésorerie en remplissant les tâches énumérées au chapitre précédent.

Le développement dans ce domaine est tellement rapide que bientôt le contrôle complet des factures sera exécuté par les ordinateurs. En effet, il n'est pas très compliqué d'inclure dans le même cercle de contrôle mécanique la comparaison entre le bon d'entrée vérifié et sa facturation. Du même coup les écritures comptables concernant les fournisseurs pourraient être liquidées et le registre des chèques postaux à partir duquel est fixé le montant des disponibilités nécessaires pour faire face aux engagements pourrait être rédigé.

A notre connaissance, aucune entreprise industrielle allemande n'a réalisé ce système dans toute sa complexité, mais on peut déjà sans grand risque de se tromper prognostiquer un développement dans cette direction.

5432 Les contrôles à effectuer

Pour augmenter l'efficacité du système décrit, les mesures de contrôle et de vérification suivantes sont à prendre:

1. L'achat est chargé de vérifier la commande formellement et arithmétiquement.
2. La réception et le contrôle des marchandises vérifient la quantité et la qualité des marchandises selon les termes de la commande. Ils veillent surtout à ce que la désignation des marchandises dans la commande et dans le bulletin de livraison soient les mêmes, car sans codification détaillée de tout l'approvisionnement, un contrôle de désignation fait par l'ordinateur est très compliqué.
3. Les factures sont à comparer avec les bons d'entrée valorisés.
4. L'identité des listes des disponibilités nécessaires et des chèques postaux doit être constatée.
5. Le fonctionnement des machines doit être contrôlé périodiquement.
6. Toutes les listes établies doivent comporter le numéro d'ordre des documents utilisés pour leur établissement.
7. Le classement des programmes d'ordinateurs doit être sûr et doit empêcher un faux usage. Les modifications de programme doivent être inscrites avec la date et le nom du responsable.

En outre, notre étude se réfère au livre "Internal Control" par H. Neubert qui s'occupe de ces questions de contrôle d'une façon plus approfondie.

L'avantage du système des bons d'entrée valorisés est d'être rationnel: la combinaison de plusieurs tâches amène une économie des frais administratifs. En même temps, la mécanisation des procédés de travail permet d'utiliser du personnel dont la formation se limite à un terrain plus restreint.

De plus, la rapidité du système est augmentée et permet de faire face aux situations de pointe, du fait de la grande capacité des machines. Enfin, le dernier avantage consiste dans l'augmentation du degré de certitude des données et dans la possibilité d'inclure dans le circuit toutes les transactions d'approvisionnement qui auparavant nécessitaient des écritures particulières et indépendantes.

Le grand désavantage est la difficulté de son introduction: d'une part, l'expérience montre que le personnel concerné s'opposera à tout prix à l'introduction de tout ce qui est nouveau et de ce qui pourrait troubler la marche usuelle des opérations; d'autre part, des difficultés apparaîtront dans la période transitoire. Le système doit être adopté progressivement. Des échecs partiels et même une désorganisation temporaire ne doivent pas décourager les responsables. Il importe de convaincre le personnel de son utilité, ce qui n'est pas possible si l'avenir des employés est mis en danger.

Si cela est nécessaire, il faut diviser le champ d'application et ne traiter mécaniquement que les phénomènes chiffrables ou ceux qui dénotent des grandes ressemblances, tandis que les cas particuliers seront traités selon les anciennes méthodes.

Une entreprise de l'industrie automobile distingue à ce propos les domaines suivants:

- matériel de production
- matériel hors production
- importations
- immeubles, machines et outillages
- frais de publicité
- transports
- documents internes.

Chaque groupe est subdivisé en trois éléments:

1. pour le traitement des cas normaux
2. pour le traitement des cas difficiles
3. pour la correspondance.

Le personnel contrôlant les documents internes est séparé géographiquement des autres employés, étant donné que le trafic de ce département gênerait les autres. Il est évident que chaque contrôleur doit être un expert dans le domaine auquel il est affecté.

Pour le moment, seuls les deux premiers points sont complètement vérifiés mécaniquement, le troisième et le quatrième partiellement, ce qui représente la grosse partie du tout. Une extension progressive aux autres groupes est prévue.

On espère pouvoir perfectionner l'organisation par l'introduction de toutes les formules sur cartes perforées. Ainsi, le dernier procédé - comparaison du bon d'entrée vérifié avec la facture - sera effectué par les ordinateurs.

En effet, selon l'exemple de cette entreprise, une unifor-

misation des documents suivants sur le plan national et même international serait imaginable:

- commande
- confirmation de commande
- bulletin de livraison
- facture.

Pour économiser l'opération de copie du texte en carte perforée et vis-versa la correspondance concernant les documents pourrait s'échanger en joignant à chaque envoi une formule complète en texte et une en symboles sur une carte perforée.

Comme nous l'avons déjà précisé plus haut, cette organisation ne peut être envisagée que pour les livraisons qui dépassent une valeur de Frs. 100.-- par facture. En plus, une carte doit être établie pour chaque position de cette facture.

Ce procédé nécessite un comportement uniforme des différents partenaires. Il doit être exigé par celui dont la position est la plus forte, en général le client. En outre, il doit être assez simple pour permettre la manutention particulière lors de cas spéciaux et ne doit pas, surtout dans le cas d'une petite entreprise, alourdir trop la charge administrative.

Ce dernier problème peut être résolu à l'aide d'une nouvelle forme d'entreprise qui s'occupe de la location des ordinateurs et met à disposition des spécialistes dans un centre administratif, ceci surtout pour les petites et moyennes entreprises. Il est clair que le champ d'application de ce système peut s'étendre au-delà du service d'approvisionnement.

6 C o n c l u s i o n

Les méthodes de l'Internal Control s'appliquent à tous les domaines de l'activité commerciale. L'organisation du service d'approvisionnement d'après les principes énoncés peut être utilisée dans l'industrie et le commerce, dans les entreprises privées et publiques de grande, moyenne et même de petite dimension avec de grandes modifications. Ce qui importe, c'est uniquement la nature des documents qui est influencée par le caractère et le volume des biens et des services à approvisionner.

En principe, notre analyse partait de l'idée que la taille de l'entreprise nécessitait l'établissement des cinq fonctions de planning, de gestion des stocks, d'achat, de réception et de contrôle de livraisons et de vérification des factures. Lorsque cette division des fonctions n'est pas nécessaire, parce que la dimension de l'entreprise ne le permet pas, l'Internal Control suppose au moins une séparation des fonctions jugées auparavant comme incompatibles, en général, celles qui permettent des erreurs et d'autres irrégularités, parce qu'il n'existe pas d'autres possibilités de contrôle susceptibles de révéler les erreurs faites.

La difficulté de l'organisation du service d'approvisionnement selon les principes de l'Internal Control, c'est sa technique. Le volume de travail est suffisamment grand pour occuper un certain nombre de personnes à plein temps, tandis que dans les petites affaires plusieurs fonctions doivent être réunies pour employer une seule personne. Le problème est alors de déterminer les tâches à combiner en fonction de la formation et des aptitudes du personnel ainsi que du degré de confiance qui lui est accordé.

Dans le même ordre d'idées, le chef d'une petite entreprise artisanale remplit la fonction de trésorerie lui-même. Le domaine des finances et de leur contrôle qui se prête le plus aux risques de fraude est occupé par lui également.

En outre, l'importance de l'organisation optimale du service d'approvisionnement dans les petites entreprises est secondaire. Le responsable est préoccupé par d'autres tâches plus rentables. Le principe qui règne dans les grandes et moyennes entreprises et qui les pousse à cette organisation empêche les petites de l'adopter: la minimisation des frais totaux.

L'attention portée à la réorganisation du service d'approvisionnement ne doit pas se faire au détriment des autres secteurs, notamment de la production et de la vente.

C'est ce qui explique que l'organisation du service d'approvisionnement est souvent retardée si on la compare avec celle des autres secteurs dans les entreprises qui ont connu un essor rapide.

L i t t é r a t u r e

- 1 1) Montgomery's Auditing, New York 1957
2) Kuhlmann, H.: Dienstanweisung über die Interne Kontrolle des Verantwortungsbereichs Rechnungswesen-Kreditorenbuchhaltung, Köln 1962
Neubert, H.: Internal Control, Düsseldorf 1959
Pougin, E.: Die Berücksichtigung des Internen Kontrollsystems als Grundlage ordnungsmäßiger Abschlußprüfung, Düsseldorf 1958
3) Vaes, M.C.: Le contrôle interne dans l'entreprise, Paris 1964
Commission de révision comptable de l'UEC, Paris 1965
4) Urwick, L.: Elements of Administration, London 1943, p. 35
- 2 1) Gutenberg, E.: Der Absatz, Berlin, Göttingen, Heidelberg 1956
2) Campion, G.L.: Traité des entreprises privées II., Paris 1961, p. 167
3) Lewis H.T. et England W.B.: La fonction d'approvisionnement dans l'entreprise, Paris 1961, p. 2
4) Campion, G.L.: Traité des entreprises privées II., Paris 1961, p.167
- 21 1) Klinger, K.: Zur Stellung der Rechnungsprüfungsabteilung in der Unternehmung, in Wpg.58, Heft 9, p.238
2) Montgomery's Auditing, New York 1957, p.695
3) Lewis H.T. et England W.B.: La fonction d'approvisionnement dans l'entreprise, Paris 1961, p.2 et 3
- 221 1) Piron, G.: Les cadres de la vie économique, Paris 1941 p.5
2) Urwick, L.: Elements of Administration, London 1943 p.26

- 222 1) Fleege-Althoff, F.: Beschaffungswirtschaft und Lager-
und Materialverwaltung, Berlin 1939, p.78
Matthys, O.: Die Materiallagerwirtschaft im Industrie-
betrieb, Bienne 1941
- 223 1) Campion, G.L.: Traité des entreprises privées II.,
Paris 1961, p.184
- 224 1) Larrieu, J.: Le contrôle statistique de la qualité
Paris 1963, p.71
- 23 1) Bucka, R.: Die Praxis des Einkaufs im Industriebetrieb,
Stuttgart 1931
- 3 1) Schmalenbach, E.: Der Kontenrahmen, Leipzig 1935
2) Vaes, M.C.: Le contrôle interne dans l'entreprise,
Paris 1964, p.3
3) Vaes, M.C.: Le contrôle interne dans l'entreprise,
Paris 1964, p.35
4) Traduit de "Internal Control, elements of a coordinated
system and its importance to management and the indepen-
dant public accountant." Special report by the Committee
of Auditing Procedure, American Institute of Accountants,
New York 1949, p.6
5) Vaes M.C.: Le contrôle interne dans l'entreprise,
Paris 1964, p.58
6) Commission de révision comptable de l'UEC, Paris 1965
7) Montgomery's Auditing, New York 1957, p.52
- 31 1) Montgomery's Auditing, New York 1957, p.54
- 32 1) Montgomery's Auditing, New York 1957, p.55
- 33 1) Pougin, E.: Die Berücksichtigung des Internen Kontroll-
systems als Grundlage ordnungsmäßiger Abschlußprüfung,
Düsseldorf 1958

- 34 1) Fechtner, K.: Leitfaden für Organisation und Revision, Essen 1951, p.12
- 49 1) Mund, E.: Die Eingangsrechnung in industriellen Unternehmen, Köln und Opladen 1958
- 412 1) Fechtner, K.: Leitfaden für Organisation und Revision, Essen 1951, p.25
- 5 1) Commission de révision comptable de l'UEC, Paris 1965
- 5122 1) Lebas, P.: La gestion des stocks, Neuilly 1959, p.139
2) B. T. E. : Cours d'ordonnancement, Paris, p.F 9
- 513 1) Lewis, H.T. et England, W.B.: La fonction d'approvisionnement dans l'entreprise, Paris 1961, p.144
- 514 1) Fleege-Althoff, F.: Beschaffungswirtschaft und Lager- und Materialverwaltung, Berlin 1939, p.55
- 53 1) Fleege-Althoff, F.: Beschaffungswirtschaft und Lager- und Materialverwaltung, Berlin 1939, p.57
- 5332 1) Vaes, M.C.: Le contrôle interne dans l'entreprise, Paris 1964, p.379
- 54 1) Lauzel, P.: Le plan comptable commenté, Paris 1957, p.57
2) Sauvage, A.M.: Revue "Automatisme" No.2, Paris 1956, p.63

B i b l i o g r a p h i e

- L'Agence Européenne de Productivité de l'OECE: Planning et contrôle de la production dans les entreprises, Paris 1958.
- Arismen, George: Planning et contrôle de la production dans les entreprises, Paris.
- Bacher, Ch. et Letestu, S.: Le contrôle de la qualité des produits manufacturés, du Griffon, Neuchâtel 1950.
- Bertschinger, André: Le problème de la qualité, tirage à part de "La Suisse Horlogère".
- Bucka, Robert: Die Praxis des Einkaufs im Industriebetrieb, C.E.Poeschel, Stuttgart 1931.
- B. T. E.: Cours d'ordonnancement, Paris.
- Campion, G.L.: Traité des entreprises privées II., Presses Universitaires de France, Paris 1961
- Commission de révision comptable de l'UEC: Manuel de révision comptable, Dunod, Paris 1965.
- Committee of Auditing Procedure, American Institute of Accountants: Internal Control, elements of a coordinated system and its importance to management and the independent public accountant, New York 1949.
- Conseils en organisation: La prévision et le programme des ventes, les éditions d'organisation, Paris 1960.
- Le Coutre, Walter: Organis. Lexikon, Berlin 1930
- Fäh, Bruno: Einkaufskontrolle in "Beschaffungspolitik und Einkaufstechnik", Verlag Haupt, St.Gallen 1964.
- Fechtner, K.: Leitfaden für Organisation und Revision, Girardet, Essen 1951.
- Fleege-Althoff, F., Thielen, H., Eichenhauer, J.C., Hennig, K.W.: Beschaffungswirtschaft und Lager- und Materialverwaltung, Deutscher Betriebswirte Verlag, Berlin 1939.

- Greifzau, J.: Das neuzeitliche Rechnungswesen, Verlag Himmerich & Lesser, Hamburg 1950.
- Gutenberg, E.: Der Absatz, Springer Verlag, Berlin, Göttingen, Heidelberg 1956.
- Die Produktion, Springer Verlag, Berlin, Göttingen, Heidelberg 1957.
- Heinritz, Stuart F.: Purchasing, Prentice-Hall Inc., New York 1951.
- Jenni, Paul: Materialrechnung, Verlag Haupt, Bern 1962.
- Klinger, K.: In "Der Betrieb", Handelsblatt, Düsseldorf 1963.
- Zur Stellung der Rechnungsprüfungsabteilung in der Unternehmung, in Wpg. 58, Heft 9, Verlagsbuchhandlung des Institutes der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf.
- Knöss, W.: Die Funktionen des Materiallagers im Fertigungsbetrieb, Wien 1960.
- Kotthaus, H.: Die Innenrevision im Industriebetrieb, Verlag Schweizerbart, Stuttgart 1957.
- Kuhlmann, Heinrich: Dienstanweisung über die Interne Kontrolle des Verantwortungsbereichs: Rechnungswesen-Kreditorenbuchhaltung, nicht veröffentlichte Schrift.
- Larrieu, Jean: Le contrôle statistique de la qualité, Dunod, Paris 1963.
- Laurent, André-G.: La méthode statistique dans l'industrie, Presses universitaires de France, Paris 1950.
- Lauzel, Pierre: Le plan comptable commenté, Foucher, Paris 1957.
- Lebas, Pierre: La gestion des stocks, Edition "Hommes et Techniques", Neuilly (Seine) 1959.
- Lewis H.T. et England W.B.: La fonction d'approvisionnement dans l'entreprise, Dunod, Paris 1961.

- Magee, John F.: Le planning de la production et le contrôle des stocks, Dunod, Paris 1962.
- Matthys, Oswald: Die Materiallagerwirtschaft im Industriebetrieb, Andres & Co., Bienne 1941.
- Montgomery's Auditing, Ronald Press Co., New York 1957.
- Mund, E.: Die Eingangsrechnung in industriellen Unternehmen, Westdeutscher Verlag, Köln und Opladen 1958.
- Werksrechnungssystem und innerbetrieblicher Leistungsverkehr in industriellen Unternehmen, Westdeutscher Verlag, Köln 1956.
- Neubert, H.: Internal Control, Verlagsbuchhandlung des Institutes der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 1959.
- Neubert, K.: Leitfaden für Organisation und Revision, Essen 1951.
- Obst, Georg: Das Buch des Kaufmanns, Bd.II, Stuttgart 1928.
- L'Organisation Paul Planus: Le Planning, OCIA, Paris 1950.
- Perrenoud, A.: enregistrer, analyser, prévoir, Payot, Lausanne 1960.
- Piron, G.: Les cadres de la vie économique, Presses universitaires, Paris 1941.
- Popp, Werner: Bestimmung von kostenoptimaler Mindestlosgröße und Lagererneuerungsgrenze, München 1960.
- Pougin, Erwin: Die Berücksichtigung des Internen Kontrollsystems als Grundlage ordnungsmäßiger Abschlußprüfung, Verlagsbuchhandlung des Institutes der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 1958.
- Raasch, K. und Weber, F.W.: Einkauf in Handel und Industrie, Gabler, Wiesbaden 1951.
- Rümppler: Die Organisation des Einkaufs und der Rechnungsprüfung, in Wpg.55, Heft 21, Verlagsbuchhandlung des Institutes der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf.

- Sauvage, A.M.: Revue "Automatisme" No.2, Dunod, Paris 1956.
- Schaafsma, A.H. et Willenze F.G.: Gestion moderne de la qualité, Bibliothèque technique Philips 1957.
- Schinze, O.: Registratur modern organisiert, Gabler, Wiesbaden.
- Schmalenbach, E.: Der Kontenrahmen, Gloeckner Verlag, Leipzig 1935.
- Teillac, Maurice: Le contrôle technique de la qualité, Editions de l'entreprise moderne, Paris 1961.
- Trautmann, W.: Moderne Einkaufspraxis, Forkel Verlag, Stuttgart 1962.
- Urwick, L.: Elements of Administration, Pitman and Sons, London 1943.
- Vaes, Michel C.: Le contrôle interne dans l'entreprise, Dunod, Paris 1964.
- Vaes, U.: La hiérarchie dans la structure de l'entreprise, Dunod, Paris 1953.
- Vessereau, André: La statistique, Presses universitaires de France, Paris 1950.

C u r r i c u l u m v i t a e

Nom: H a n n i g

Prénom: Hans-Jürgen

Adresse: 506 Bensberg/Allemagne, Odinweg 18

28 avril 1940	né à Königsberg comme fils de Hans Hannig, commerçant à Wiedenbrück et de Martha Hannig, née Scholten.
1946 - 1951	Scolarité primaire à Guggenberg et Neustadt.
1951 - 1960	Gymnase de Wiedenbrück
mars 1960	Obtention du baccalauréat
1960 - 1964	Etudes des sciences économiques aux Universités de Münster, Munich, Genève et Cologne.
juin 1964	Obtention de la licence en sciences économiques.
1964	Immatriculation à l'Université de Neuchâtel à la faculté de droit et des sciences économiques, afin d'y présenter la thèse de doctorat ci-jointe.
depuis 1966	Travaillant dans une petite entreprise industrielle et commerciale à mon propre compte.

